© **Marciano Seabra de Godoi**

DIALÉTICA é marca registrada de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.

Todos os direitos desta edição reservados a
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
e-mail: atendimento@dialetica.com.br
Fone/Fax (11) 5084-4544

www.dialetica.com.br

ISBN nº 978-85-7500-220-9

Na capa, reproduz-se, em destaque,
fotografia de **Duílio Ramos**.

Revisão de texto: Bianca Bianchi Maia, Camila da Silva Oliveira,
Maíra Laranjeira Lopes, Sabrina Dupim Moriki e Thalita Yuri Yuhara.

Editoração: nsm

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

Godoi, Marciano Seabra de
Crítica à jurisprudência atual do STF em matéria tributária / Marciano Seabra de Godoi. -- São Paulo : Dialética, 2011.

Bibliografia
ISBN 978-85-7500-220-9

1. Brasil. Supremo Tribunal Federal - Jurisprudência 2. Direito tributário - Jurisprudência - Brasil I. Título.

11-09512 CDU-347.991:336.2(81)(094.9)

Índices para catálogo sistemático:

1. Jurisprudência : Supremo Tribunal Federal : Brasil : Direito tributário
347.991:336.2(81)(094.9)

MARCIANO SEABRA DE GODOI

Crítica à Jurisprudência Atual do STF em Matéria Tributária

DIALÉTICA

São Paulo - 2011

Para Helena e Francisco

Índice

Introdução 9

1. Imunidades 12
   1.1. A imunidade das "receitas decorrentes de exportação" (art. 149, parágrafo 2º, I, da Constituição) e sua aplicação à CSLL e à CPMF 12
   1.2. Imunidade e repercussão da carga tributária nos tributos indiretos 29
   1.3. Cemitérios e alcance da imunidade dos templos de qualquer culto 32
   1.4. Imunidade recíproca e cessão do uso de bens imóveis de propriedade dos entes públicos: iminente guinada jurisprudencial 36
   1.5. Imunidade recíproca, empresas públicas e sociedades de economia mista 49
   1.6. Imunidade recíproca e atividades dos Correios que não constituem serviço postal propriamente dito: o argumento do *subsídio cruzado* 55
   1.7. Imunidade das operações relativas a minerais (art. 155, parágrafo 3º, da Constituição) e incidência de imposto sobre o serviço de transporte dos produtos 59

2. Igualdade 63
   2.1. Extensão de benefício fiscal e cânone do legislador negativo 63
   2.2. Lei do Simples Nacional e concessão de isenção da contribuição sindical patronal 66
   2.3. Isenção de taxas para membros do Ministério Público ... 71
   2.4. Licitações e consideração do volume de impostos pagos pelos licitantes 72
   2.5. Isenção de taxa de inscrição em concurso público para candidatos desempregados e trabalhadores de baixa renda 74
   2.6. Concessão de crédito presumido pela Administração Tributária e consideração da regularidade fiscal do contribuinte 76
   2.7. Diferença entre taxas de juros de mora em situações em que a União é credora ou devedora 78

3. Irretroatividade e Anterioridade 86
3.1. Anterioridade e prorrogação da incidência de determinado tributo ou de determinada alíquota 86
3.2. Anterioridade e redução de descontos para pagamento de tributo à vista 88
3.3. A longa expectativa quanto ao cancelamento da sombria Súmula 584 91

4. Progressividade 96
4.1. IPTU e progressividade de alíquotas em razão do valor do imóvel: a nova visão do STF sobre o princípio da capacidade econômica (art. 145, parágrafo 1º, da Constituição) e sua aplicação aos impostos reais 96
4.2. Imposto sobre heranças e doações e progressividade de alíquotas: outra oportunidade para o STF reinterpretar o princípio da capacidade econômica 108
4.3. ITBI e progressividade de alíquotas. A Súmula 656 diante da nova postura para a qual se encaminha a jurisprudência do Tribunal 113

5. Sanções políticas 116
5.1. Súmulas 70 e 323: interdição de estabelecimento e apreensão de mercadorias como meios indiretos de cobrança de tributos 116
5.2. Súmula 547: restrições quanto a atos da vida empresarial/profissional usadas como meio indireto de cobrança de tributos 119
5.3. Sanções políticas e submissão de contribuintes do ICMS a regimes especiais de cobrança e fiscalização 124
5.4. Sanções políticas e cancelamento do registro especial de fabricantes de cigarro por inadimplência tributária 132

6. Contribuições 144
6.1. Constitucionalidade da revogação da isenção da Cofins (LC 70/1991) para as sociedades civis de prestação de serviços de profissão regulamentada 144
6.2. Inconstitucionalidade da fixação do prazo de dez anos para a decadência/prescrição das contribuições previdenciárias 152
6.3. Inconstitucionalidade da contribuição previdenciária patronal do produtor rural pessoa física, calculada sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção 156

7. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN 165
7.1. Constitucionalidade da incidência de ISSQN sobre as operações de *leasing* financeiro 165
7.2. Constitucionalidade da incidência de ISSQN sobre serviços de registros públicos, cartorários e notariais 170

8. Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI 175
8.1. Créditos de IPI, operações desoneradas (isenção, alíquota zero, não incidência) e não cumulatividade 175
8.1.1. O marco do RE 212.484, julgado em 1998: afirmação do direito ao creditamento do IPI na entrada de insumos isentos, na linha de uma "antiga jurisprudência" do tribunal 175
8.1.2. Afirmação do direito ao creditamento do IPI também na entrada de insumos com alíquota zero: o julgamento, em 2002, dos REs 350.446, 353.668 e 357.277 177
8.1.3. A primeira volta atrás: o julgamento dos REs 370.682 e 353.657 e a negativa de creditamento nas entradas de insumos tributados com alíquota zero 180
8.1.4. A segunda volta atrás: a surpreendente decisão segundo a qual, antes da entrada em vigor do art. 11 da Lei 9.779/1999, não havia direito à manutenção de créditos de IPI decorrentes de entradas tributadas 183
8.1.5. A terceira volta atrás: o julgamento do RE 566.819 (em 2010) e a negativa de creditamento de IPI inclusive na entrada de insumos isentos 185

9. Lei Complementar 118/2005 e prazo de prescrição para repetição do indébito 191
9.1. O CTN e o prazo prescricional da ação de repetição do indébito tributário. A norma que o STJ construiu e consolidou na jurisprudência de sua Primeira Seção 192
9.2. A LC 118/2005 como uma provocação ao STJ. A reação de seus Ministros 193
9.3. A tese defendida pela Fazenda Nacional perante o STF .. 195
9.4. O surpreendente dissenso aberto entre os Ministros do STF, demonstrando a cada vez mais "delicada convivência" entre o STF e o STJ 197
9.5. Os votos dos Ministros Marco Aurélio e Gilmar Mendes: reprimenda ao STJ e saudosismo em relação à época em que

o STF também uniformizava a interpretação da legislação infraconstitucional 200
9.6. A posição majoritária no julgamento do RE 566.621 quanto à forma de aplicar *pro futuro* o novo prazo de prescrição .. 202

10. Figuras de natureza tributária controvertida 208
10.1. Parcela do solo criado ou outorga onerosa do direito de construir 208
10.2. Compensação ambiental 214
10.3. Encargos tarifários de energia elétrica 227
10.4. Contribuição *voluntária* como alternativa ao recolhimento do ICMS 231

Referências Bibliográficas 236

Introdução

Em entrevista que concedeu à imprensa em setembro de 2010, o Presidente do STF, Ministro Cezar Peluso, afirmou: "No Brasil, o mundo jurídico não reage à altura dos erros do Supremo. A maioria das críticas não tem pertinência, não avança no conteúdo, o que seria fundamental para melhorar a qualidade. Nos Estados Unidos, eles não perdoam. Há uma produção acadêmica com massa crítica sobre as decisões da Suprema Corte."[1]

O presente estudo buscou organizar, sistematizar e, principalmente, produzir uma crítica *de conteúdo* aos principais julgamentos em matéria tributária ocorridos nos últimos anos no STF. Partindo do exame exaustivo de acórdãos publicados e de votos já proferidos em julgamentos ainda em curso, pretendemos responder às seguintes perguntas:

As posições e argumentos apresentados nos votos dos Ministros foram claros e consistentes?

Os Ministros compreenderam realmente as questões tributárias envolvidas nos julgamentos, ou houve equívocos na interpretação da legislação ordinária ou na constatação dos aspectos fáticos envolvidos no problema?

Algum aspecto ou argumento relevante para a discussão deixou de ser levado em conta nos julgamentos?

Houve nos julgamentos um genuíno *debate,* no sentido de os argumentos apresentados por um Ministro terem sido de fato analisados e avaliados pelos outros Ministros?

Os argumentos lançados por determinado Ministro se mostraram contraditórios com argumentos ou posições que esse mesmo Ministro defendeu em casos semelhantes?

É possível identificar mudanças substanciais no padrão dos julgamentos em matéria tributária da atual composição do tribunal em relação a composições anteriores?

Os Ministros demonstram conhecer, aplicar e valorizar a jurisprudência do próprio tribunal?

O período recente apresenta muitos casos de reversões e guinadas jurisprudenciais em matéria tributária?

Essas guinadas jurisprudenciais são suficientemente fundamentadas e justificadas pelos Ministros? De que maneira os Minis-

[1] *Revista Piauí* nº 48, setembro de 2010, p. 34.

tros buscam - ou não - proteger a segurança jurídica nesses casos de guinadas jurisprudenciais?

Em publicações anteriores, já havíamos realizado pesquisas sobre a jurisprudência tributária do STF[2]. Contudo, tais publicações não estavam direcionadas primordialmente à realização de uma crítica *de conteúdo* aos posicionamentos tomados pelo tribunal e por seus integrantes. O presente livro pretende cumprir exatamente este papel: não só apresentar e explicar didaticamente, mas sobretudo analisar criticamente a jurisprudência do STF em matéria tributária.

Quanto à metodologia de trabalho, a primeira etapa da pesquisa consistiu em ler o conteúdo de todos os exemplares semanais do *Informativo STF,* do período de 2006 a 2011. A leitura de todos os *Informativos* nos permitiu selecionar os principais acórdãos e julgamentos em curso em matéria tributária, ou em determinada matéria que pudesse ter algum tipo de repercussão na área tributária. Optamos por abordar no livro somente os casos mais importantes e com maior repercussão sobre o conjunto dos contribuintes, caso contrário, o trabalho ficaria demasiado extenso e tardaria muito para ser terminado, prejudicando sua atualidade.

A segunda etapa consistiu na divisão dos acórdãos e julgamentos em curso em capítulos (Imunidades, Igualdade, Anterioridade e Irretroatividade etc.), com o objetivo de definir blocos temáticos que favorecessem uma investigação mais efetiva quanto a eventuais incoerências e inconsistências entre os julgados do tribunal, ou entre as posições de cada Ministro em particular.

A terceira etapa consistiu na leitura e na análise crítica da íntegra dos acórdãos de cada bloco temático, examinando a fundamentação dos votos e a coerência entre os votos que cada Ministro proferiu em diversos julgamentos sobre matérias análogas ou afins. No caso de julgamentos ainda em curso no plenário, ou no caso de julgamentos já terminados, mas ainda sem formalização de acórdão, recorremos aos vídeos ou aos áudios das sessões de julgamento.

A não ser nos casos em que ainda não temos uma posição pessoal suficientemente amadurecida sobre o mérito das questões tributárias, optamos por nos posicionar explicitamente sobre as matérias de fundo decididas pelo tribunal ou ainda em curso de decisão no plenário. Contudo, o objetivo fundamental do livro é o de apresentar didaticamente

[2] Cf. GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF.* São Paulo: Dialética, 2002; e GODOI, Marciano Seabra de. *Questões Atuais do Direito Tributário na Jurisprudência do STF.* São Paulo: Dialética, 2006.

os principais casos decididos pela jurisprudência tributária recente do STF, avaliando e criticando de um ponto de vista técnico-jurídico a qualidade da fundamentação dos acórdãos e a coerência do tribunal como um todo, e dos Ministros em particular.

Restringimos as referências a trabalhos doutrinários somente àqueles casos em que tais referências fossem importantes para compreender de uma maneira mais aprofundada as questões e os argumentos contidos nos acórdãos.

Esperamos que o presente livro possa resultar num diálogo mais efetivo, aberto e enriquecedor entre a academia, a doutrina e a jurisprudência. Esperamos também que os Ministros do STF encarem como construtivas as críticas que procuramos elaborar de maneira sempre sincera, impessoal e objetiva. Oxalá nosso trabalho possa receber - inclusive dos próprios Ministros - esse mesmo tipo de críticas, pois sem elas não se constrói nem se desenvolve uma cultura jurídica vigorosa e democrática.

1. Imunidades

1.1. A Imunidade das "Receitas Decorrentes de Exportação" (Art. 149, Parágrafo 2º, I, da Constituição) e sua Aplicação à CSLL e à CPMF

Em agosto de 2010, o plenário do STF finalizou o julgamento da seguinte polêmica: a norma introduzida pela EC 33/2001, que determinou que as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico previstas no art. 149 da Constituição "não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação", abrange a CSLL relativa ao lucro auferido pelas pessoas jurídicas que promovem exportações e a CPMF relativa à movimentação ou transmissão dos valores recebidos pelas exportações?

O plenário discutiu essa questão ao longo de quase dois anos (de dezembro de 2008 a agosto de 2010), para finalmente decidir que a imunidade somente se aplica às contribuições cujo fato gerador seja o auferimento de receita ou faturamento (como o PIS e a Cofins), não atingindo a CSLL e a CPMF, que possuem fato gerador distinto.

Com relação à não extensão da imunidade à CSLL, o resultado final foi apertado: seis votos a cinco (RE 564.413, Relator Ministro Marco Aurélio, *DJ* de 6.12.2010 e RE 474.132, Relator Ministro Gilmar Mendes, *DJ* de 1º.12.2010). Formaram a corrente majoritária os Ministros Marco Aurélio, Menezes Direito, Ayres Britto, Ricardo Lewandowski, Ellen Gracie e Joaquim Barbosa. A corrente minoritária ficou composta pelos Ministros Gilmar Mendes, Cármen Lúcia, Eros Grau, Cezar Peluso e Celso de Mello.

Com relação à não extensão da imunidade à CPMF (RE 566.259, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, *DJ* de 24.9.2010 e RE 474.132, Relator Ministro Gilmar Mendes, *DJ* de 1º.12.2010) houve menos polêmica, e somente os Ministros Marco Aurélio e Cezar Peluso formaram a minoria[1].

[1] Há um erro na proclamação do resultado do julgamento registrada na última folha do acórdão do RE 474.132 (que tratou tanto da CSLL quanto da CPMF). Nesta proclamação, consta que os Ministros Marco Aurélio, Menezes Direito e Cezar Peluso teriam votado pela imunidade da CPMF. Mas o voto do Ministro Menezes Direito (fls. 59-61) foi bastante claro ao se manifestar pela não extensão da imunidade à CPMF, compondo, portanto, a corrente majoritária. Quanto ao Ministro Cezar Peluso, seu voto no RE 474.132 (fl. 73), proferido na sessão de 4 de dezembro de 2008, acompanhou "integralmente" o voto do relator Gilmar Mendes, que decidiu contra a imunidade da CPMF. Contudo, no RE 566.259 (que só versou sobre a CPMF) o Ministro Cezar Peluso votou (na sessão de 12 de agosto de 2010) pela extensão da imunidade à CPMF, ficando na corrente vencida. Levando em conta essa manifestação mais recente do Ministro Cezar Peluso, consideraremos que a corrente que defendeu a extensão da imunidade à CPMF foi composta pelos Ministros Marco Aurélio e Cezar Peluso.

CSLL

Até o voto do Ministro Joaquim Barbosa, que desempatou o julgamento na sessão de 12 de agosto de 2010, havia duas linhas de fundamentação.

A corrente liderada pelo Ministro Gilmar Mendes defendia basicamente o seguinte: que o propósito da norma constitucional em questão era aumentar a competitividade dos produtos brasileiros no mercado internacional, reduzindo o chamado *Custo Brasil;* que, portanto, a interpretação teleológica apontava para a necessidade de se abranger na imunidade também a CSLL; que o fato gerador "lucro" pressupõe necessariamente a existência de "receitas", "e, se estas são contempladas pela imunidade, também os lucros devem ser" (RE 564.413, fl. 171).

A outra corrente defendia que a interpretação do art. 149, parágrafo 2º, I, da Constituição não poderia deixar de levar em conta que o art. 195, I, da mesma Constituição diferencia expressamente o "lucro" da "receita ou o faturamento", tidos pela Constituição como duas categorias distintas que podem constituir fatos geradores autônomos das contribuições sociais de seguridade social, com o que a interpretação sistemática do texto constitucional levaria à não extensão da imunidade à CSLL. Outro argumento utilizado pelos Ministros dessa corrente foi que exonerar as empresas exportadoras da contribuição sobre o lucro auferido com as exportações seria negar eficácia ao princípio da universalidade e da solidariedade que preside o financiamento da seguridade social (art. 195, *caput,* da Constituição).

O voto de desempate, do Ministro Joaquim Barbosa, fez questão de analisar os votos precedentes, e identificou na corrente favorável à não extensão da imunidade à CSLL um argumento semântico (o sentido técnico de "receitas" não equivale ao sentido técnico de "lucro"), um argumento teleológico (a universalidade, a solidariedade e a equidade na forma de participação no custeio da seguridade social devem preponderar sobre qualquer outro interesse) e dois argumentos pragmáticos (1º: seria complexa e sujeita a fraudes a apuração pelas empresas do lucro exclusivamente decorrente das exportações; 2º: a CSLL não é um tributo indireto como o ICMS e o IPI, e, sim, um tributo direto, e por isso a imunidade dos lucros derivados da exportação representaria um subsí-

dio proibido pelos tratados internacionais de livre comércio assinados pelo País)[2].

O Ministro Joaquim Barbosa afirmou que, se pautasse sua decisão exclusivamente pelos argumentos semântico e teleológico mencionados acima, e também pelo primeiro argumento pragmático acima citado (possíveis fraudes na apuração do lucro decorrente das exportações), "tenderia a acompanhar o pleito pela imunização do lucro advindo das operações de exportação". O Ministro decidiu pela não extensão da imunidade à CSL levando em conta tão somente o argumento pragmático da "aparente" vulneração de tratados internacionais de livre comércio assinados pelo Brasil, e concluiu: "questões relativas à postura nacional no âmbito externo somente podem ser definidas pelo Legislativo e pelo Executivo" (RE 564.413, fl. 239).

Exame crítico do acórdão

I

A primeira observação crítica a fazer é que os Ministros não se deram conta de que havia importantes precedentes e debates na jurisprudência recente do STF a serem levados em conta na discussão sobre a pretensa imunidade da CSLL, principalmente o resultado e os debates travados entre os Ministros Nelson Jobim e Moreira Alves no julgamento do RE 227.832 (Relator Ministro Carlos Velloso, *DJ* de 28.6.2002), bem como as considerações feitas pelo Ministro Sepúlveda Pertence no julgamento deste mesmo RE 227.832.

Os Ministros não se deram conta de que o julgamento sobre a CSLL e a imunidade das receitas de exportação retoma um problema que a jurisprudência do STF vem examinando há algumas décadas: a imunidade concedida com relação a determinado fato jurídico-econômico deve levar o intérprete a considerar que um fato jurídico-econômico derivado ou consequente daquele primeiro fato se inclui na norma de imunidade?

[2] O argumento de que a extensão da imunidade à CSLL implicaria vulneração dos acordos internacionais não havia sido utilizado pelo Relator, Ministro Marco Aurélio, nem pelos Ministros que o acompanharam na sessão de 4 de dezembro de 2008 (Menezes Direito, Ayres Britto e Ricardo Lewandowski). Esse argumento só veio a ser introduzido por ocasião do substancioso voto-vista da Ministra Ellen Gracie, proferido na sessão de 4 de agosto de 2010. Na confirmação de voto que o Ministro Gilmar Mendes fez questão de proferir após o voto-vista da Ministra Ellen Gracie na sessão de 4 de agosto de 2010, não se formulou qualquer réplica a esse novo argumento trazido pela Ministra. E foi exatamente esse o argumento que, na sessão da semana seguinte, definiu o resultado do julgamento.

Na década de 1980, a jurisprudência predominante do STF dava uma resposta afirmativa à questão: no RE 109.484 (Relator Ministro Célio Borja, *DJ* de 27.5.1988) e no RE 116.492 (Relator Ministro Célio Borja, *DJ* de 16.9.1988), a Segunda Turma (então composta pelos Ministros Célio Borja, Djaci Falcão, Francisco Rezek, Carlos Madeira e Aldir Passarinho) considerou que a imunidade concedida em relação aos impostos "sobre o livro, o jornal e os periódicos" (art. 19, III, *d,* da Carta de 1967/1969) se estendia também ao imposto - o Finsocial[3] - que à época gravava a "receita bruta" das empresas que vendiam livros, jornais e periódicos. Ou seja, nesta linha de precedentes da Segunda Turma, da imunidade do fato jurídico-econômico *operações ou vendas* de livros, jornais e periódicos chegou-se à imunidade da *receita bruta* das empresas que praticavam tais operações. O intérprete entendeu que a imunidade das operações deveria incluir a imunidade dos resultados financeiros (no caso, a receita bruta) das operações.

Mas no final da década de 1990, por influência do Ministro Sepúlveda Pertence, a jurisprudência se inverteu. No RE 170.717 (Relator Ministro Sepúlveda Pertence, *DJ* de 8.5.1998), a Primeira Turma considerou equivocados os precedentes dos REs 109.484 e 116.492 e decidiu em sentido inverso: a imunidade das operações com livros (gerando exoneração do IPI e do ICMS) não inclui a imunidade da receita bruta auferida com as operações (afastando-se portanto a exoneração do antigo Finsocial e dos atuais PIS e Cofins)[4].

Neste RE 170.717, o Ministro Sepúlveda Pertence decidiu a questão fazendo uma comparação (que depois seria muito explorada no acórdão do RE 227.832) que é extremamente relevante para o deslinde do problema decidido pelo STF em 2010: acolhendo o entendimento do extinto TFR, o Ministro Sepúlveda Pertence observou que da mesma maneira que a imunidade das operações com livros não poderia levar à imunidade do lucro delas advindo, a imunidade das operações com livros não levava à imunidade da receita bruta delas advinda. Essa comparação é relevante porque relaciona explicitamente três fatos jurídico-

[3] Para um exame da jurisprudência do STF acerca da natureza jurídica do Finsocial nos períodos anterior e posterior à Constituição de 1988, vide GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF.* São Paulo: Dialética, 2002, pp. 81-90.

[4] Infelizmente não chegou a ser julgado o mérito do recurso de Embargos de Divergência no RE 170.717, em que se pedia ao tribunal que confrontasse a orientação do RE 170.717 (Primeira Turma) com a orientação oposta dos REs 109.484 e 116.492. O recurso foi interposto, mas não foi conhecido por falta de preparo.

econômicos em cadeia (operações, receita bruta e lucro), e afirma que a imunidade inequivocamente dada pela Constituição ao primeiro fato não inclui a imunidade dos outros fatos derivados ou consequentes. A relação com o caso da CSLL decidido em 2010 é claríssima: enquanto no RE 170.717 se discutiu - e se negou - a extensão da imunidade das operações à imunidade da receita bruta, no RE 564.413 se discutiu a extensão da imunidade da receita bruta à imunidade do lucro. Nos dois casos se tratou dessa controversa extensão da regra de imunidade de um fato a outro fato relacionado, mas não identificado, ao primeiro.

O problema da extensão de regras de imunidade para fatos jurídico-econômicos derivados ou consequentes foi enfrentado, desta vez pelo plenário, no RE 227.832 (Relator Ministro Carlos Velloso, julgamento finalizado em julho de 1999 com acórdão publicado em 28.6.2002). Neste recurso, o contribuinte pleiteava que na imunidade do fato jurídico-econômico da realização de "operações relativas à energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes e minerais do País" (art. 155, parágrafo 3º, da Constituição) o STF também reconhecesse a imunidade (em relação ao PIS e à Cofins) do fato jurídico-econômico do auferimento da receita bruta advinda daquelas operações.

No julgamento desse RE 227.832, o já comentado precedente do RE 170.717 (Primeira Turma) prevaleceu sobre os precedentes dos REs 109.484 e 116.492 (Segunda Turma), e a maioria dos Ministros decidiu negar a extensão da imunidade das "operações" à imunidade da "receita bruta" derivada das operações, restando vencidos os Ministros Marco Aurélio, Moreira Alves e Sydney Sanches[5]. O decidido em 1999 neste RE 227.832 fundamentou a edição da Súmula 659, em 2003: "É legítima a cobrança da Cofins, do PIS e do Finsocial sobre as operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do país."

O que queremos destacar é que esse precedente do RE 227.832 versava sobre a mesma questão discutida no caso da imunidade da CSLL: extensão de regras de imunidade para fatos jurídico-econômicos derivados ou consequentes do fato inequivocamente imune. Apesar de ser um precedente valiosíssimo para o caso, o acórdão do RE 227.832 foi citado apenas no voto do Ministro Lewandowski. O voto do Ministro Lewandowski limitou-se a afirmar que, neste precedente, o Ministro Nelson Jobim teria demonstrado que a receita bruta, a receita líquida, o lucro bruto, o lucro operacional, o lucro líquido e o lucro real "são categorias que podem ser discriminadas de forma bastante clara e evidente para o efeito de tributação."

[5] Para detalhes acerca da fundamentação dos votos neste RE 227.832, vide GODOI, Marciano Seabra de. *Questões Atuais do Direito Tributário na Jurisprudência do STF.* São Paulo: Dialética, 2006, pp. 52-54.

Mas o precedente do RE 227.832 afirma muito mais do que o Ministro Lewandowski lembrou. Nesse precedente, a maioria de oito Ministros decidiu que não se deve estender a imunidade de determinado fato jurídico-econômico (operações com energia elétrica etc.) a outro fato jurídico-econômico (receita bruta apurada com a realização das operações), ainda que este segundo fato seja derivado ou consequente do primeiro. É também muito importante destacar que, neste precedente, houve um longo debate entre o Ministro Nelson Jobim e o Ministro Moreira Alves, em que o Ministro Nelson Jobim afirmou que a postura que o STF tomasse quanto àquele caso (imunidade do PIS e da Cofins) iria ter repercussões quanto a pleitos futuros dos contribuintes relacionados à própria contribuição social sobre o lucro, pois o lucro também é um possível desdobramento das receitas e das próprias operações.

A tese acatada pela maioria do tribunal no julgamento do RE 227.832 consistia na seguinte formulação: a imunidade das operações de energia elétrica não pode se estender à imunidade dos resultados brutos (receita bruta ou faturamento, fato gerador do PIS e da Cofins) dessas operações. O Ministro Nelson Jobim defendeu que se o tribunal adotasse ponto de vista oposto, admitindo a extensão da imunidade, então deveria estar ciente de que, num julgamento futuro, poderia ter de estender a imunidade à própria contribuição social sobre o lucro advindo daquelas operações (RE 227.832, fls. 1.012-13, sem os destaques):

> "Se incluirmos dentro do conceito de operações financeiras o resultado, teremos que assumir a responsabilidade de que só incidirão o ICM, o imposto de exportação e de importação. Não incidiria o imposto de renda, a Cofins, o PIS, *a contribuição sobre o lucro líquido,* nada disso incidiria porque estaríamos na base de todo o cálculo (...) No momento em que tivermos dado uma interpretação ao § 3º para entender que está contido no conceito de operação todos os resultados financeiros disso, *vamos ter uma cobrança de consistência da decisão futura.*"

Também o Ministro Ilmar Galvão fez nesse RE 227.832 (fl. 1.042) uma explícita afirmação no sentido de que a imunidade de determinadas operações não leva à imunidade do lucro advindo das operações, exatamente a situação discutida pelo STF em 2010.

Portanto, já era conhecida da jurisprudência do STF toda a discussão travada no RE 564.413, em que, de um lado o Ministro Gilmar

Mendes afirmava que o lucro é decorrência da receita, e, se há imunidade da receita, também há imunidade do lucro, e, de outro lado, a Ministra Ellen Gracie respondia que receita é algo distinto de lucro, e que a imunidade da primeira não leva à imunidade do segundo.

Em suma: o resultado do julgamento sobre a extensão da imunidade do art. 149, parágrafo 2º, I, à CSLL (RE 564.413) acabou por manter a consistência com o decidido no RE 227.823 (o qual, por sua vez, manteve a consistência com o que a Primeira Turma decidira no RE 170.717), pois afinal aplicou-se mais uma vez o entendimento de que a imunidade de um fato jurídico-econômico (no caso, a receita) não pode se estender à imunidade de um fato jurídico-econômico derivado do primeiro (no caso, o lucro). Contudo, o exame dos votos do RE 564.413 demonstra que os Ministros não se deram conta de que estavam decidindo uma questão que já havia sido especificamente enfrentada pela jurisprudência recente do tribunal.

II

A segunda análise a fazer diz respeito à avaliação do peso que, no voto dos Ministros que formaram a corrente majoritária, teve o argumento da necessidade de interpretar as normas de imunidade prestigiando os princípios da solidariedade e da universalidade no financiamento da seguridade social.

Nos votos iniciais, dos Ministros Marco Aurélio e Menezes Direito, nenhum peso foi dado ao argumento da solidariedade e universalidade no financiamento da seguridade. Os votos se basearam fundamentalmente no argumento - que realmente nos parece correto - de que "receita/faturamento" e "lucro" são dois fatos jurídico-econômicos que o art. 195, I, da Constituição decidiu tratar autonomamente, como fontes distintas de financiamento da seguridade social, não cabendo dar ao art. 149, parágrafo 2º, I, da Constituição uma interpretação que contrarie ou distorça a norma do art. 195, I, da mesma Constituição.

A necessidade de levar em conta a universalidade do financiamento da seguridade social foi introduzida nos votos dos Ministros Ricardo Lewandowski e Ayres Britto, ambos os votos declarados na sessão de 4 de dezembro de 2008. Mas mesmo no voto desses Ministros, o peso principal foi dado ao argumento que apontava as claras diferenças entre os conceitos de receita e de lucro, no bojo de uma interpretação sistemática da Constituição. No voto da Ministra Ellen Gracie - sem dúvida o que apresentou os argumentos de técnica tributária mais precisos na defesa do ponto de vista da corrente majoritária -, o argumento do "princípio da universalidade do custeio" voltou a ser utilizado de forma

subsidiária, sendo que o principal argumento foi mesmo o de que o sentido técnico distinto entre "lucro" e "receita/faturamento", e a forma autônoma pela qual o art. 195, I, da Constituição previu essas duas bases tributárias como fontes de custeio distintas para a seguridade social, vinculam o intérprete quanto à interpretação da imunidade prevista no art. 149, parágrafo 2º, I, da Constituição.

Somente na confirmação de voto do Ministro Ricardo Lewandowski, proferida na sessão de 4 de agosto de 2010, é que o argumento da solidariedade e da universalidade no financiamento da seguridade social assumiu um claro protagonismo. Referimo-nos ao seguinte excerto dessa confirmação de voto (RE 564.413, fl. 227):

> "(...) quando se cuida de reconhecer a imunidade relativamente a contribuições sociais, é preciso sempre sopesar valores, sendo escusado dizer que o valor solidariedade prepondera sobre qualquer outro de cunho econômico, visto estar ele diretamente referenciado ao postulado da dignidade humana, pilar sobre o qual se assenta o próprio arcabouço republicano."

Essa afirmação contém alguns problemas. Em primeiro lugar, a noção de que a aplicação das normas de imunidade relativas a contribuições sociais implica "sempre" o "sopesamento de valores" pode ser vista como resvalando para o decisionismo judicial. Em segundo lugar, ao afirmar que o "valor" solidariedade "prepondera sobre qualquer outro valor de cunho econômico", o Ministro parece propor uma ordem de preferência *a priori* entre os valores constitucionais, passível de ser formulada com independência do exame das circunstâncias do caso concreto, o que também é, no mínimo, discutível.

Talvez pensando no exagero dessa colocação do Ministro Ricardo Lewandowski foi que o Ministro Joaquim Barbosa mostrou reservas quanto ao que chamou de "calibração com base nos princípios da universalidade e solidariedade", e afirmou - a nosso ver corretamente - que "a adoção do modelo solidário de custeio da previdência está longe de chancelar todo e qualquer tipo de aumento da base de tributação" (RE 564.413, fl. 236).

De nossa parte, pensamos que devem, sim, ser levadas em conta no processo de interpretação das normas constitucionais e infraconstitucionais relativas às contribuições sociais a solidariedade e a universalidade na forma de custeio da seguridade social previstas no art. 195, *caput*, da Constituição, bem como o próprio princípio da capacidade econômica, previsto no art. 145, parágrafo 1º, da Constituição. Contudo, esses princípios não têm o caráter absoluto que parece ter sido afirmado no excerto transcrito acima, pois hão de atuar em conjunto com

diversos outros vetores que tomam parte no processo interpretativo, dentre eles a existência de regras específicas presentes na Constituição (regras que eventualmente decepcionarão os mais árduos entusiastas desses magnos princípios) e o valor heurístico da jurisprudência do STF. No caso concreto do RE 564.413, esse valor heurístico da jurisprudência do STF foi infelizmente negligenciado pelos Ministros, que não se deram conta de que em precedentes recentes a mesma questão fora colocada e resolvida pelo tribunal.

Nossa conclusão é de que, no caso recente da negação da extensão da imunidade do art. 149, parágrafo 2º, I, da Constituição à CSLL, o tribunal situou o princípio da universalidade e solidariedade no custeio da seguridade não como o argumento *central,* e sim como *mais um,* entre os fundamentos utilizados para alcançar a interpretação considerada como a mais adequada.

III

Lançando uma mirada sobre a jurisprudência do STF acerca da interpretação de normas constitucionais de incidência e de imunidade relativas a contribuições sociais, e de como o princípio da universalidade/solidariedade na forma de custeio da seguridade influenciou as decisões do tribunal, parece-nos que a tendência geral é de que os argumentos quanto ao sentido técnico ou sistemático das expressões contidas no texto constitucional tenham mais peso do que o argumento de que toda a sociedade deve contribuir para o financiamento da seguridade social (*caput* do art. 195 da Constituição). Vejamos.

O argumento da prevalência do sentido técnico e da interpretação sistemática das expressões e termos constitucionais foi o único fundamento do RE 166.772 (Relator Ministro Marco Aurélio, *DJ* de 16.12.1994), em que a maioria se negou a dar um sentido mais alargado à expressão "folha de salários" (contida no art. 195, I, da Constituição), de modo a abranger também os pagamentos a segurados autônomos e avulsos. Prevaleceu o sentido da expressão oriundo do direito trabalhista, e o princípio da universalidade da forma de financiamento da seguridade social não teve qualquer força.

Já no caso do RE 227.832 (imunidade do PIS e da Cofins frente ao art. 155, parágrafo 3º, da Constituição) e no caso do recente RE 564.413 (imunidade da CSLL frente ao art. 149, parágrafo 2º, I, da Constituição), antes analisados, é certo que o argumento da universalidade e solidariedade no custeio da seguridade social foi utilizado, mas, como explicamos acima, a nosso ver o protagonismo coube ao argumento do sentido técnico e sistemático dos termos "operações", "receita" e "lucro".

Nos casos que chegaram a ambas as turmas do STF versando sobre a possibilidade de cobrança das contribuições previstas no art. 195, I, da Constituiçao das empresas *holdings* sem qualquer empregado - por exemplo o RE AgR 249.841 (Segunda Turma, Relatora Ministra Ellen Gracie, *DJ* de 5.5.2006), RE AgR 364.215 (Segunda Turma, Relator Ministro Carlos Velloso, *DJ* de 3.9.2004) e RE AgR 442.725 (Primeira Turma, Relator Ministro Cezar Peluso, *DJ* de 1º.7.2005), parece-nos que o tribunal agiu em contradição com o que decidira anteriormente no caso do RE 166.772, acima mencionado. Vejamos.

No caso do RE 166.772, julgado em 1994, o Tribunal interpretou a expressão "folha de salários" dando a ela o sentido de "salários" oriundo do Direito Trabalhista, sem dar peso algum ao argumento de que a abrangência do termo deveria ser mais larga tendo em vista a necessidade de que a seguridade social seja financiada por toda a sociedade. Exatamente em virtude dessa decisão do STF, a redação do texto constitucional foi alterada, e além da expressão "folha de salários", o texto modificado (pela EC 20/1998) prevê como possíveis bases da contribuição os "demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física (...) mesmo sem vínculo empregatício" (art. 195, I, *a,* da Constituição).

A mesma questão se colocou com relação à interpretação do termo "empregadores", contido na redação original do art. 195, I, da Constituição. As empresas *holdings,* que não têm empregados, se bateram por uma interpretação que seguisse o sentido de "empregador" oriundo do Direito do Trabalho, pleiteando assim o direito de não recolher as contribuições do art. 195, I, da Constituição enquanto se mantivessem sem qualquer empregado. E a mesma EC 20/1998, que alterou o texto constitucional para permitir a cobrança da contribuição previdenciária para além da folha de salários, alterou o texto original da Constituição para dispor que as contribuições seriam cobradas "do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei" (redação atual do art. 195, I, da Constituição).

Submetida a questão às turmas do STF, as decisões foram todas superficiais e passaram completamente ao largo da argumentação de que o sentido de "empregadores" deveria ser aquele de conformidade com a legislação trabalhista. De forma oposta ao que - bem ou mal - o plenário decidira no RE 166.772, as turmas afirmaram laconicamente que a Constituição se referira a empregadores "em potencial", e consideraram correto o argumento de que o princípio da universalidade leva à conclusão de que "a intenção do legislador foi de não excluir ninguém da responsabilidade de financiar a seguridade social" (RE AgR 364.215,

fl. 562). A incoerência dessas decisões com a orientação marcada no RE 166.772 é patente.

IV

A última observação crítica a ser feita em relação ao acórdão do RE 564.413 é que o primeiro item de sua ementa é equivocado de um ponto de vista técnico, e, ademais, não reflete em absoluto a fundamentação da corrente majoritária no julgamento. Afirma-se no primeiro item da ementa que "a imunidade encerra exceção constitucional à capacidade ativa tributária, cabendo interpretar os preceitos regedores de forma estrita".

De um ponto de vista técnico, não se afigura correto definir imunidade como "exceção constitucional à capacidade ativa tributária". A imunidade é norma constitucional que delimita a *competência tributária* - e não a "capacidade ativa tributária" - dos entes federativos. A diferença entre competência tributária e capacidade tributária ativa, algo pacífico e moeda corrente na doutrina[6], explicita-se claramente no art. 7º do CTN[7]. Na própria jurisprudência do STF, são inúmeros os pronunciamentos no sentido de que "a imunidade se traduz na conformação negativa da competência tributária" (voto do Relator Ministro Joaquim Barbosa no RE 209.287, Segunda Turma, *DJ* de 25.9.2009, fl. 1.026).

Por outro lado, não se pode dizer em absoluto que os votos da corrente majoritária compartilhem a fundamentação de que, por configurar "exceção", os "preceitos regedores" das imunidades devem ser interpretados "de forma estrita". Vejamos.

O próprio relator, Ministro Marco Aurélio, responsável pela redação da ementa, não utiliza em seu voto o fundamento de que as imunidades devem ser interpretadas de forma estrita. Seu ponto de vista é de que a Constituição deve ser interpretada "de forma sistemática e teleológica, compreendendo-a como um grande todo, de forma a revelar pre-

6 "Competência é a faculdade de criar uma lei instituidora do tributo. Capacidade tributária, por seu turno, é a habilitação conferida pela lei, a certas pessoas, para que possam comparecer diante do contribuinte como seu credor." (BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 5ª edição. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 121. Nesse mesmo sentido, vide CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19ª edição revista. São Paulo: Saraiva, 2007, pp. 235-239)

7 "Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra (...) § 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos."

ceitos, expressões e vocábulos com sentido próprio" (fl. 142). A Ministra Ellen Gracie, cujo voto contribuiu sensivelmente para fundamentar a corrente majoritária, é ainda mais explícita no rechaço à premissa de interpretação "estrita" ou "restritiva" das imunidades (fl. 203): "Não há que se dizer que as imunidades, como a do art. 149, § 2º, inciso I, mereçam interpretação ampliativa ou restritiva. Cabe ao intérprete ser fiel ao sentido e à extensão da norma tal qual ela se apresenta."

Além de não corresponder ao que foi realmente decidido no julgamento, ou à real fundamentação dos votos da corrente majoritária do acórdão, a afirmação de que as imunidades configuram "exceção" e por isso devem ser interpretadas de "forma estrita" contraria toda a tradição jurisprudencial do STF nessa matéria[8]. Aliás, o próprio Ministro Marco Aurélio, que elaborou a ementa do acórdão do RE 564.413 em 2010, afirmou em voto proferido em 2008 (RE 578.562, Relator Ministro Eros Grau, *DJ* de 12.9.2008, fl. 1.080) algo que em nada se ajusta ao afirmado por ele na ementa ora criticada:

> "Vejo com largueza o instituto da imunidade tributária. E assim o faço porque a sede própria do tratamento é a Constituição Federal, tendo em conta a importância atribuída, portanto, ao afastamento da fúria arrecadadora do Estado."

É de se registrar que no outro acórdão (RE 474.132, Relator Ministro Gilmar Mendes, *DJ* de 1º.12.2010) em que também se julgou a inclusão da CSLL na imunidade do art. 149, parágrafo 2º, I, da Constituição, em que os votos são os mesmos proferidos no RE 564.413, a ementa - a nosso ver corretamente - nada afirma sobre a necessidade de interpretar "de forma estrita" as normas de imunidade.

O reparo a fazer quanto a essa ementa do RE 474.132 é a sugestão (item 4 da ementa) de que o fundamento principal dos votos da corrente vencedora teria sido "a distinção ontológica entre os conceitos de lucro e de receita". "Distinção ontológica" soa muito pesado, remete a um conceitualismo metafísico e ingênuo, e de maneira alguma reflete o que foi realizado pela corrente majoritária. A não ser no caso do Ministro Joaquim Barbosa, que decidiu assumidamente em bases pragmáticas e consequencialistas[9], o fundamento do voto dos demais Ministros

8 Vide GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF*. São Paulo: Dialética, 2002, pp. 197-219; e GODOI, Marciano Seabra de. *Questões Atuais do Direito Tributário na Jurisprudência do STF*. São Paulo: Dialética, 2006, pp. 43-54.

9 Sobre o consequencialismo jurídico e sua presença na jurisprudência do STF, vide GODOI, Marciano Seabra de. "O consequencialismo Jurídico e as Modulações dos

foi o de que a distinção entre lucro e receita decorre não de uma ontologia metafísica, e, sim, do contexto do art. 195, I, da Constituição, que previu essas figuras como duas bases tributárias distintas e autônomas para fonte de custeio da seguridade social.

CPMF

No RE 566.259 (Relator Ministro Ricardo Lewandowski, *DJ* de 24.9.2010), examinou-se somente o pleito de inclusão da CPMF na imunidade prevista no art. 149, parágrafo 2º, I, da Constituição. No RE 474.132 (Relator Ministro Gilmar Mendes, *DJ* de 1º.12.2010), examinaram-se os pleitos relativos à CPMF e à CSLL. Ambos os julgamentos finalizaram na sessão de 12 de agosto de 2010.

Todos os Ministros que negaram a extensão da imunidade à CSLL também a negaram quanto à CPMF, com exceção do Ministro Marco Aurélio. Dos Ministros que admitiram a extensão da imunidade à CSLL, somente o Ministro Cezar Peluso também a admitiu quanto à CPMF.

Analisemos inicialmente o acórdão do RE 474.132. O Relator, Ministro Gilmar Mendes, após defender a extensão da imunidade à CSLL pelos fundamentos comentados *supra,* negou referida extensão no que toca à CPMF, aduzindo que o fato gerador da CPMF "não se vincula diretamente à operação de exportação" (fl. 44), mas se refere a um fato posteriormente realizado: a movimentação financeira dos recursos auferidos na exportação. O entendimento do Relator acerca da CPMF foi apoiado por todos os demais Ministros[10], à exceção do Ministro Marco Aurélio.

O Ministro Marco Aurélio inicialmente consignou (fl. 47) que negava a extensão da imunidade quanto à CPMF porque o art. 149, parágrafo 2º, I, da Constituição somente aplicar-se-ia às contribuições sociais e não às contribuições interventivas, categoria que, segundo o Ministro, englobaria a CPMF. Posteriormente, o Ministro retificou seu voto, explicando que verificara que o mencionado dispositivo constitucional também abrangia expressamente as contribuições interventivas (fls. 57-58).

Efeitos das Decisões do Supremo Tribunal Federal". *In:* ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário - 13º Volume.* São Paulo: Dialética, 2009, pp. 286-320.

10 Em seu voto, a Ministra Ellen Gracie concordou com o argumento do Ministro Gilmar Mendes no sentido de que o fato gerador da CPMF não se vincula diretamente à operação de exportação, e ainda aduziu outro argumento para a não extensão da imunidade do art. 149, parágrafo 2º, I, à CPMF: é que o art. 85 do ADCT, acrescentado à Constituição pela EC 37/2002 (portanto posteriormente à EC 33/2001), previu exaustivamente os casos de imunidade da CPMF, neles não incluindo a hipótese de movimentação financeira dos recursos advindos das exportações.

No que diz respeito ao acórdão do RE 474.132, o Tribunal incorreu em omissão ao não julgar o pleito do contribuinte relativo à imunidade das receitas das variações cambiais ativas. O Ministro Relator a esse pleito se referiu (fls. 42-44), provendo o recurso em relação a esse pedido (o acórdão recorrido havia considerado que as variações cambiais ativas não estavam abrangidas pela imunidade), mas os demais Ministros não se manifestaram sobre esse pedido, que se distingue do pedido de extensão da imunidade ao lucro e à movimentação financeira dos recursos.

O acórdão do RE 566.259, relatado pelo Ministro Lewandowski e versando somente sobre a CPMF, apresenta pelo menos duas diferenças em relação ao acórdão do RE 474.132. A primeira diferença é que o voto do Relator do RE 566.259 utilizou-se do argumento de que a jurisprudência do STF consideraria que a interpretação das normas de imunidade "há de ser não apenas restritiva, mas, sobretudo, teleológica, devendo o exegeta atentar para os fins que o legislador buscou lograr com a benesse fiscal". Esse fundamento não foi utilizado pelos votos proferidos no RE 474.132.

A segunda diferença é que no RE 566.259, além do Ministro Marco Aurélio, também o Ministro Cezar Peluso se manifestou favoravelmente à extensão da imunidade quanto à CPMF (no RE 474.132, o Ministro Peluso acompanhou integralmente o voto do Relator, que indeferira a imunidade quanto à CPMF).

Exame crítico dos acórdãos

I

A primeira observação crítica deve ser feita em relação ao argumento desenvolvido no início do voto do Relator do RE 566.259. O Ministro Ricardo Lewandowski afirma textualmente que (fl. 1.076)

> "Em se tratando de imunidade tributária, segundo tem assentado esta Suprema Corte, a interpretação do texto normativo há de ser não apenas restritiva, mas, sobretudo, teleológica, devendo o exegeta atentar para os fins que o legislador buscou lograr com a benesse fiscal."[11]

11 Não iremos desenvolver esse ponto em nossa exposição, mas certamente se revela inapropriado utilizar a expressão "benesse fiscal" para se referir genericamente à figura das imunidades. Pelo menos no caso das imunidades do art. 150, VI, da Constituição, é indiscutível que tais normas protegem valores fundamentais do ordenamento, e por isso não calha bem chamá-las de simples "benesses".

A jurisprudência do STF de fato preconiza uma interpretação *teleológica* para as normas de imunidade[12], o que significa realmente atentar para os fins visados pelo comando constitucional. Mas não vemos como compatibilizar a interpretação teleológica com a defesa da interpretação "restritiva", tal como formulado no voto. A interpretação dita restritiva, geralmente preconizada para as normas que representam restrições ou exceções a caros princípios ou direitos de determinado ordenamento[13], é aquela que, dentre os diversos sentidos que se pode alcançar a partir da redação linguística da norma, opta pelo sentido menos abrangente[14]. Mas a orientação restritiva nada tem a ver com a interpretação teleológica, que em diversas situações certamente optará pelo sentido mais abrangente, e não pelo sentido mais restritivo, dentre os diversos sentidos possíveis da norma. O Ministro Sepúlveda Pertence afirmou num julgado de 2001 (RE 237.718, Pleno, *DJ* de 6.9.2001, fls. 521-522) que a Corte se mostra

> "decisivamente inclinada à interpretação teleológica das normas de imunidade tributária, de modo a maximizar-lhes o potencial de efetividade, como garantia ou estímulo à concretização dos valores constitucionais que inspiram limitações ao poder de tributar".

De modo que não se nos afigura correto descrever a jurisprudência do STF em matéria de imunidades tributárias como ao mesmo tempo "restritiva" e "teleológica", como consta do voto do Relator e do item II da ementa[15] do RE 566.259. Ademais, não nos parece que a decisão do Relator - a nosso ver correta - de negar a extensão da imunidade do art. 149, parágrafo 2º, I, da Constituição à CPMF teria adotado uma visão restritiva do mencionado dispositivo constitucional, sendo que os outros argumentos contidos no voto do Relator e nos demais votos da corrente majoritária demonstram que prevaleceu a preocupação sistemática e teleológica, ao invés de uma preocupação restritiva quanto à abrangência da imunidade.

II

Foi coerente a postura do Ministro Marco Aurélio, que, ao mesmo tempo, negou a extensão da imunidade do art. 149, parágrafo 2º, I, da Constituição à CSLL e a autorizou para a CPMF? Cremos que não.

Em primeiro lugar, relembre-se que inicialmente o Ministro negou a extensão da imunidade em relação à CPMF (RE 474.132, fl. 47). Para justificar tal negativa, o Ministro defendeu que a CPMF não seria uma "contribuição social propriamente dita" e, sim, uma contribuição de intervenção no domínio econômico, e que o art. 149, parágrafo 2º, I, da Constituição somente referir-se-ia às contribuições sociais. Ora, a CPMF é pacificamente classificada como uma contribuição social de seguridade social, e não como uma contribuição de intervenção no domínio econômico.

Quando retificou sua posição para passar a negar a extensão da imunidade à CPMF, o Ministro Marco Aurélio voltou atrás quanto à afirmativa inicial de que o art. 149, parágrafo 2º, I, da Constituição somente se referia às contribuições sociais, mas não voltou atrás quanto à caracterização da CPMF como uma contribuição interventiva. Aliás, nesta retificação de voto o Ministro Marco Aurélio nada explicou sobre o porquê de considerar que "lucro" não é equiparável a "receita" (para fins de negar a imunidade da CSLL), mas "movimentação ou transmissão financeira" de determinados recursos é equiparável ao próprio auferimento das receitas que originaram os recursos posteriormente transmitidos financeiramente.

A justificativa dada pelo Ministro Marco Aurélio à fl. 93 para ter decidido diferentemente quanto à CSLL e à CPMF não nos parece satisfatória: simplesmente se afirma - numa petição de princípio - que, se

12 Vide GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF.* São Paulo: Dialética, 2002, pp. 200-202.

13 Justifica-se preconizar a interpretação restritiva em relação, por exemplo, ao decreto presidencial que declara e regula o estado de sítio (art. 138 da Constituição), suspendendo provisoriamente determinadas garantias constitucionais. A nosso ver andou mal o Ministro Gilmar Mendes ao afirmar, em seu voto proferido no RE 474.132 (fl. 34), que "em relação às normas constitucionais que atribuem competência tributária e às normas legais que instituem isenções pode-se afirmar peremptoriamente que a interpretação constitucionalmente adequada é a restritiva ou a literal". O tributo e o dever de pagá-lo há muito deixaram de ter a conotação de normas restritivas de direitos ou de normas excepcionais, e a doutrina há séculos deixou de propugnar métodos específicos de interpretação para as normas tributárias, sejam constitucionais ou infraconstitucionais. Por outro lado, tampouco se sustenta na atualidade a visão das isenções como normas excepcionais que contrariam a isonomia e por isso devem ser interpretadas restritivamente. Sobre o tema da interpretação das normas tributárias, vide GODOI, Marciano Seabra de; e SALIBA, Luciana Goulart. "Interpretação e Aplicação da Lei Tributária". *In:* MACHADO, Hugo de Brito (org.). *Interpretação e Aplicação da Lei Tributária.* São Paulo/Fortaleza: Dialética/Icet, 2010, pp. 268-293.

14 LARENZ, Karl. *Metodología de la Ciencia del Derecho.* Tradução de Marcelino Rodríguez Molinero. Barcelona: Ariel, 1994, pp. 350-353.

15 "II - Em se tratando de imunidade tributária a interpretação há de ser restritiva, atentando sempre para o escopo pretendido pelo legislador."

a receita é imune, então "a imunidade alcança a movimentação dessa mesma receita". Não se responde ao argumento central de que a movimentação ou transmissão dos recursos é um evento posterior e não diretamente relacionado ao auferimento das receitas propriamente dito, sendo o auferimento em si mesmo o objeto exclusivo da imunidade.

No RE 566.259, o Ministro Marco Aurélio defende seu ponto de vista incorrendo em nova petição de princípio. Afirma o Ministro (fl. 1.093):

> "Incidindo o tributo, esvazia-se, sob a minha óptica, a previsão constitucional, porque, quando o texto constitucional se refere a imunidade relativamente a receita, logicamente caso haja, quanto a essa, uma movimentação, ela não fica sujeita à CPMF, a esse tributo específico, a essa contribuição."

O Ministro não justificou por que no caso da CPMF ele considerou que a imunidade da receita persistiria e atingiria um fato ocorrido posteriormente (a movimentação dos recursos), mas no caso da CSLL ele considerou que a imunidade esgotava-se no momento mesmo do auferimento da receita. Veja-se o que o Ministro Marco Aurélio afirmou para negar a extensão da imunidade à CSL (RE 564.413, fl. 148): "evidentemente, o objeto da imunidade se fez todo peculiar, mediante exclusão explícita de certa base da contribuição social, inconfundível com a revelada em passo subsequente, em outro momento (...)". Ora, assim como o lucro, também a movimentação ou transmissão financeira foi considerada pela Constituição (art. 74 do ADCT) como uma base de contribuição social distinta da base representada pela receita, e também como o lucro, se trata de um evento ocorrido posteriormente ao auferimento da receita.

O Ministro Marco Aurélio tampouco afirmou por que considerava improcedente o argumento da Ministra Ellen Gracie, segundo o qual o art. 85 do ADCT, acrescentado à Constituição pela EC 37/2002 (portanto posteriormente à EC 33/2001), previu exaustivamente os casos de imunidade da CPMF, e neles não incluiu a hipótese de movimentação financeira dos recursos advindos das exportações, o que indicaria a não extensão da imunidade do art. 149, parágrafo 2º, I, da Constituição em relação à CPMF.

III

A última consideração crítica a se fazer sobre os acórdãos relativos à extensão da imunidade do art. 149, parágrafo 2º, I, da Constituição à CPMF é que um precedente em tudo aplicável à questão passou completamente despercebido pelos Ministros.

No RE 206.774 (Relator Ministro Ilmar Galvão, *DJ* de 29.10.1999), a Primeira Turma decidiu unanimemente que a imunidade das operações com livros, jornais e periódicos não se comunicava ao IPMF relativo à movimentação financeira dos recursos oriundos da operação imune. A questão é praticamente idêntica à examinada pelo plenário em relação à extensão da imunidade do art. 149, parágrafo 2º, I, da Constituição à CPMF.

Somente o voto da Ministra Ellen Gracie se referiu, de passagem, a esse precedente (RE 474.132, fl. 83). A referência se deu na parte inicial de seu voto, e mesmo assim dando a entender que o precedente se referia a uma pretensa imunidade do lucro e não a um pleito relacionado especificamente ao IPMF. Na parte do voto relacionado especificamente à CPMF, o precedente não restou analisado.

Não se trata de defender que o precedente da Primeira Turma deveria ter sido necessariamente seguido pelo Plenário no julgamento da CPMF. Tal como ocorreu com o caso da CSLL analisado anteriormente, trata-se simplesmente de constatar que na fase atual vivida pelo STF, se felizmente não chega a haver uma prática de fazer tábula rasa da jurisprudência anterior do tribunal, o certo é que essa jurisprudência anterior não vem sendo identificada e levada em conta - ainda que para ser conscientemente superada - com o rigor necessário para se afirmar o caráter discursivo e racional da construção e do desenvolvimento jurisprudencial de nossa Constituição.

1.2. Imunidade e Repercussão da Carga Tributária nos Tributos Indiretos

Uma questão que historicamente despertou acesos debates na jurisprudência do STF é a que diz respeito à incidência da imunidade (no caso do IPI e do ICMS) prevista atualmente no art. 150, VI, *c*, da Constituição em situações em que os entes imunes realizam vendas de mercadorias. Destacamos em estudos anteriores como a jurisprudência das duas turmas do STF era dissonante em relação a tal questão[16], e como no ano de 2003 prevaleceu no plenário a posição da Segunda Turma[17], segundo a qual a imunidade deve ser garantida no caso de o ente imune realizar a venda de mercadorias.

[16] Vide GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF*. São Paulo: Dialética, 2002, pp. 206-209.

[17] Vide GODOI, Marciano Seabra de. *Questões Atuais do Direito Tributário na Jurisprudência do STF*. São Paulo: Dialética, 2006, pp. 43-45.

O plenário se posicionou sobre o tema no RE 210.251 EDv (Redator para o acórdão o Ministro Gilmar Mendes, *DJ* de 28.11.2003), e reafirmou sua posição no RE 186.175 EDv (Relatora Ministra Ellen Gracie, *DJ* de 17.11.2006). Pensamos que o plenário decidiu corretamente, pois a razão realmente estava com a Segunda Turma, principalmente pelos motivos sempre sustentados pelo Ministro Sepúlveda Pertence.

É que a jurisprudência do Tribunal, a partir dos anos 1970, consolidou-se no sentido de negar a presença da imunidade nas situações em que os entes imunes (sejam as entidades públicas para efeito da imunidade recíproca, sejam as entidades previstas no inciso VI do art. 150 da Constituição) figuram na situação de adquirentes de bens e serviços, desempenhando o papel que na ciência das finanças se costuma chamar de *contribuinte de fato*. A fundamentação desse entendimento (vide, por exemplo, o RE EDv 68.215, Redator do acórdão o Ministro Thompson Flores, *DJ* de 14.4.1971 e a Súmula 591 do STF) é a de que o relevante para a imunidade (em relação aos impostos sobre produção e circulação) é a figura do contribuinte do imposto (*contribuinte de direito*), reputando como irrelevante o fato de esses impostos sobre o consumo preverem a transferência ou a repercussão de seu ônus financeiro para os adquirentes das mercadorias. Ou seja, a jurisprudência desde os anos 1970 é firme no sentido de considerar que o contribuinte de fato é estranho à relação tributária e não pode alegar, a seu favor, a imunidade recíproca (como ocorreu no caso do RE 68.741, Segunda Turma, Relator Ministro Bilac Pinto, *DJ* de 21.10.1970 e mais recentemente no AI-AgR 560.219, Segunda Turma, Relatora Ministra Ellen Gracie, *DJ* de 9.4.2010), ou a imunidade do art. 150, VI, *c*, da Constituição (como ocorreu no caso do RE-AgR 206.169, Segunda Turma, Relator Ministro Marco Aurélio, *DJ* de 5.6.1998).

Partindo da premissa de que este entendimento está consolidado no tribunal, de fato se mostrava contraditória a posição da Primeira Turma, liderada pelo Ministro Moreira Alves, que também negava a imunidade quando o ente imune previsto no art. 150, VI, *c*, da Constituição estivesse na condição de vendedor das mercadorias. O Ministro Sepúlveda Pertence denunciou essa contradição por diversas vezes[18], e felizmente a partir de 2003 o Tribunal passou a decidir a questão guardando

[18] Cf., por exemplo, o acórdão do RE 134.573 (Primeira Turma, Relator o Ministro Moreira Alves, *DJ* de 29.9.1995), em que o Ministro Sepúlveda Pertence ficou vencido.

coerência com o entendimento que embasou a Súmula 591, plenamente em vigor.

No contexto dessa jurisprudência pacificada a partir de 2003 com o julgamento do RE 210.251 EDv, surgiu uma interessante questão para julgamento da Segunda Turma (RE 202.987, Relator Ministro Joaquim Barbosa, *DJ* de 25.9.2009).

O acórdão recorrido havia decidido com base no antigo entendimento da Primeira Turma, superado no plenário a partir de 2003. Afirmara a ementa do acórdão recorrido que "O ICMS não grava nem o patrimônio, nem as rendas, nem os serviços do Sesi. Ele recai sobre a comercialização de bens de consumo e é, na verdade, pago pelo consumidor." Por isso, poder-se-ia pensar que o STF deveria reformar o acórdão e aplicar o entendimento adotado pelo plenário no RE 210.251 EDv. Contudo, como bem percebeu o Ministro Joaquim Barbosa, o caso tinha a seguinte peculiaridade: o Sesi na verdade comprava mercadorias (feijão) de produtores rurais, e o produtor rural se beneficiava de um regime de diferimento do pagamento do imposto, que era cobrado do Sesi (na condição de substituto ou responsável tributário) no momento da entrada da mercadoria em seu estabelecimento. Apesar de o Sesi ser colocado na condição de sujeito passivo do tributo, não o era na condição de contribuinte - e, sim, na condição de substituto - e, portanto, não poderia se beneficiar da imunidade ora comentada.

Em abono dessa decisão corretamente tomada pela Segunda Turma, lembre-se a lição de Geraldo Ataliba e Aires Barreto, no sentido de que "o regime jurídico aplicável à tributação será o regime do substituído e não o regime do substituto", ou seja, "o substituto está pagando tributo alheio, vai pagar o que deve outro sujeito, nas condições pessoais dele, o substituído"[19]. No caso concreto examinado pela Segunda Turma, a entidade imune - Sesi - era o substituto, portanto se decidiu com correção negando a aplicação da imunidade. Fosse o contrário, ou seja, estivesse o Sesi na condição de vendedor de determinada mercadoria em situação em que a legislação do ICMS previsse o regime de diferimento ou substituição, então seria o caso de cogitar-se de operação imune. Voltando a Ataliba e Barreto, "se o substituído é imune, ou isento, se tem direito a redução ou dilação tributária, o substituto exercitará os direitos correspondentes"[20].

[19] ATALIBA, Geraldo; e BARRETO, Aires F. "Substituição e Responsabilidade Tributária". *Revista de Direito Tributário* nº 49. São Paulo: Malheiros, 1989, p. 75.

[20] ATALIBA, Geraldo; e BARRETO, Aires F. "Substituição e Responsabilidade Tributária". *Revista de Direito Tributário* nº 49. São Paulo: Malheiros, 1989, p. 75.

1.3. Cemitérios e Alcance da Imunidade dos Templos de Qualquer Culto

Em maio de 2008, houve dois julgamentos no plenário a respeito da extensão da imunidade dos templos de qualquer culto aos cemitérios. Um dos julgamentos já está encerrado (RE 578.562); o outro ainda está em curso (RE 544.815).

No caso do RE 578.562 (Relator Ministro Eros Grau, *DJ* de 12.9.2008), o julgamento foi realizado em uma só sessão plenária (21.5.2008), algo cada vez mais raro no STF - o normal, infelizmente, é o julgamento de um recurso extraordinário ou de uma ação direta de inconstitucionalidade arrastar-se por anos a fio, por força dos vários pedidos de vista, que costumam durar, cada um, vários anos.

Em julgamento unânime, o Tribunal decidiu, no julgamento do RE 578.562, que o imóvel dos cemitérios que caracterizam extensões de entidades religiosas estão imunes, nos termos do art. 150, VI, *b,* da Constituição. No caso concreto, o cemitério era um anexo da capela onde se pratica o culto da igreja anglicana em Salvador.

Dos votos escritos que constam do acórdão, o dos Ministros Eros Grau, Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio registraram claramente que, caso se tratasse de um cemitério comercial, explorado por uma empresa, não haveria imunidade. Já o voto do Ministro Ayres Britto deu a entender que a mera condição de *cemitério* (um templo de culto "heterodoxo", segundo o Ministro) seria suficiente para aplicar-se a imunidade.

Na mesma sessão plenária (21.5.2008), iniciou-se o julgamento de um caso em que o cemitério era de propriedade de uma pessoa física, explorado por uma empresa comercial. A argumentação do contribuinte é que, mesmo não se tratando de um cemitério ligado a uma entidade religiosa, o fato de os parentes dos mortos ali celebrarem ritos e realizarem suas orações daria ao lugar a condição de "templo de qualquer culto", para fins da aplicação da imunidade tributária.

O Relator do RE 544.815, Ministro Joaquim Barbosa, considerou que não se qualifica como "templo de qualquer culto" um cemitério explorado comercialmente por pessoa física ou jurídica sem vínculo com determinada entidade religiosa. O entendimento do Relator foi endossado pelos Ministros Cármen Lúcia, Ricardo Lewandowski, Cezar Peluso e Marco Aurélio, além de ter sido no mesmo sentido do voto que o Ministro Eros Grau proferiu no RE 578.562. O Ministro Ayres Britto dissentiu do Relator, afirmando - na mesma linha do que fizera no voto proferido no RE 578.562 - que a Constituição protege do poder tributário templos de "qualquer" culto, sendo que o simples fato de pessoas

frequentarem o cemitério para reverenciar a memória de seus entes queridos já faria do local um *templo,* independentemente de se tratar de um cemitério de determinada entidade eclesiástica. Em seguida, com cinco votos a um no sentido da denegação da imunidade, pediu vista dos autos o Ministro Celso de Mello, encontrando-se os autos em seu gabinete desde junho de 2008.

Exame crítico dos julgamentos

Num julgamento ocorrido no final de 2002, a jurisprudência do STF em relação à imunidade dos templos de qualquer culto foi sensivelmente alterada. Até então, o Tribunal somente incluía na imunidade o templo religioso e suas dependências (claustros, conventos, pátios, estacionamento para os fiéis); a partir do RE 325.822 (Relator para o acórdão o Ministro Gilmar Mendes, julgamento em 18.12.2002, *DJ* de 14.5.2004) a maioria do plenário, baseando-se na literalidade do art. 150, parágrafo 4º, da Constituição, passou a entender que a imunidade dos templos de qualquer culto também abrange os imóveis alugados pela entidade religiosa a terceiros[21].

A ampliação da imunidade dos templos promovida por esse RE 325.822 nos parece equivocada. Tratar da mesma maneira as entidades de assistência social (cujos imóveis alugados a terceiros estão incluídos na imunidade do art. 150, III, *c,* da Constituição nos termos da Súmula 724 do STF) e as entidades eclesiásticas nos parece contrário ao art. 150, VI, *b* e *c,* da Constituição, além de pouco respeitoso ao caráter laico do Estado brasileiro.

Tal como apontou o Ministro Carlos Velloso em voto vencido no RE 325.822, a exegese da maioria formada em tal julgamento acabou por transformar a imunidade do *templo* - de um lugar, de um espaço destinado à prática da religião - em imunidade da *instituição religiosa* enquanto *pessoa jurídica.* Por outro lado, conforme mencionou o Ministro Sepúlveda Pertence também em voto vencido no RE 325.822, estender a imunidade das entidades de assistência social para alcançar também a propriedade de imóveis alugados, cujas receitas se utilizam na obra de assistência social, é justificável na medida em que a assistência social deve ser fomentada ou incentivada pelo Estado. Mas a religião não é algo que deve ser fomentado ou apoiado financeiramente pelo Estado (art. 19, I, da Constituição), cabendo a este tão somente res-

[21] Vide GODOI, Marciano Seabra de. *Questões Atuais do Direito Tributário na Jurisprudência do STF.* São Paulo: Dialética, 2006, pp. 46-47.

peitar a liberdade de crença e de culto, sem criar embaraços para seu exercício (art. 5º, VI e VII, e art. 19, I, da Constituição).

Em suma, cremos que a exegese estabelecida no RE 325.822, buscando seguir à risca as questões gramaticais atinentes à remissão do art. 150, parágrafo 4º, ao art. 150, VI, *b* e *c,* da Constituição[22], abandonou indevida e abruptamente uma orientação muito bem fundamentada na jurisprudência do Tribunal[23] e na doutrina[24].

Como a orientação que desde 2002 emana do RE 325.822 (e passou a ser, a partir de então, aplicada sem dissensões pelos Ministros da atual composição) tende a dar mais protagonismo à entidade religiosa ou eclesiástica - como pessoa jurídica - do que ao espaço físico do templo propriamente dito, era natural que o plenário reconhecesse unanimemente no RE 578.562 (com todos os Ministros presentes à sessão) a imunidade do cemitério da igreja anglicana, cemitério exclusivamente reservado aos fiéis daquela confissão religiosa e de resto situado - como um anexo - no próprio imóvel da capela anglicana. Se até salas e lojas alugadas a terceiros por uma igreja são incluídas pela jurisprudência na imunidade dos "templos de qualquer culto" (RE 325.822), com mais razão ainda devem ser incluídos em tal imunidade os cemitérios destinados aos fiéis de determinada confissão religiosa. Aliás, o protagonismo da *entidade religiosa* em detrimento do conceito de *templo* fica claríssimo na própria ementa do acórdão: "Os cemitérios que consubstanciam extensões de entidades de cunho religioso estão abrangidos pela garantia contemplada no artigo 150 da Constituição do Brasil."

O voto do Ministro Eros Grau no RE 578.562 fez questão de antecipar que, num caso envolvendo um cemitério não confessional, a imu-

[22] No voto do Relator do acórdão, Ministro Gilmar Mendes, afirma-se (fl. 258) que "Moreira Alves sustentou que o § 4º do artigo 150 da Constituição Federal quis fazer uma equiparação entre as letras 'b' e 'c' porque não precisaria repetir 'patrimônio, renda ou serviços' já existente na letra 'c' e o fez justamente para abarcar a letra 'b', em que não se falava em patrimônio, renda ou serviço. Exatamente este o raciocínio que desenvolvi em meu voto." Parece-nos que os Ministros Gilmar Mendes e Moreira Alves deram excessiva importância a aspectos de estilo ou apuro redacional do texto constitucional, e não responderam aos argumentos jurídicos de fundo levantados principalmente por Sepúlveda Pertence e Carlos Velloso.

[23] Vide por exemplo os seguintes acórdãos: RE 21.286 (Segunda Turma, Relator Ministro Ribeiro da Costa, *DJ* de 30.12.1953), o RE 85.139 (Segunda Turma, Relator Ministro Thompson Flores, *DJ* de 17.9.1976) e o RE 237.718 (Primeira Turma, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, *DJ* de 6.9.2001).

[24] Cf. BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de tributar.* 8ª edição atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, pp. 502-503.

nidade não deveria ser reconhecida: "é evidente que jazigos explorados comercialmente, por empresas dedicadas a esse negócio, não gozam da proteção constitucional de que se cuida" (fl. 1.074).

Também no voto do Ministro Eros Grau no RE 578.562 (fl. 1.074) já se antevia o argumento que seria utilizado no pleito de imunidade de um cemitério comercial: o argumento de que, independentemente de o cemitério ser confessional ou exclusivo para os fiéis de uma determinada religião, a família e os amigos próximos do enterrado costumam ir ao local para fazer preces e cultuar sua memória - e isso é o que basta para se considerar como "templo de qualquer culto" todo e qualquer cemitério.

Este foi de fato o argumento utilizado pelo contribuinte no RE 544.815: os ritos e as homenagens prestados à pessoa do falecido transformariam num "templo de qualquer culto" o local ocupado pelos cemitérios, ainda que estes sejam explorados economicamente e não tenham relações com qualquer entidade religiosa. O argumento é muito frágil, e a nosso ver foi corretamente rechaçado pelo Ministro Joaquim Barbosa, Relator do feito.

A maioria dos argumentos lançados no voto do Ministro Joaquim Barbosa foi fiel ao protagonismo que, desde o RE 325.822, a jurisprudência da Corte vem conferindo à figura mesma da instituição religiosa, que passa a ser talvez mais importante que a conceituação de templo de qualquer culto.

Alguns argumentos do Ministro Joaquim Barbosa nos parecem fortíssimos: nem todos os clientes do cemitério contratam serviços que podem ser incluídos na categoria de ritos religiosos, e o cemitério não é exclusivo de pessoas crentes ou religiosas. Por outro lado, o propósito constitucional que se visa resguardar com a referida imunidade (neutralidade estatal no campo religioso e respeito à liberdade de crença e de culto de cada cidadão) em nada se mostra em risco com a tributação dos cemitérios comerciais pelo IPTU. O que se mostra em risco com a exoneração pretendida pelo contribuinte é a capacidade econômica, pois um empreendimento voltado como qualquer outro ao lucro e à acumulação se veria em melhores condições tributárias do que os outros setores e ramos de negócio.

O Ministro Ayres Britto afirmou que a tributação do cemitério pelo IPTU seria capaz de arranhar a garantia de liberdade de crença e de culto, que se mostra inviolável nos termos do art. 5º, VI, da Constituição. Ser um local de reverência, adoração e veneração de pessoas queridas tornaria o cemitério - mesmo os explorados por empresa comercial - um templo de qualquer culto imune ao IPTU. Em seu voto no RE 578.562,

o Ministro Ayres Britto afirmou que "no cemitério, há como que todos os cultos reunidos, vale dizer, há uma ambiência, um clima, uma atmosfera de todas as religiosidades".

Ora, a ser correto o referido argumento, deveriam ser excluídos da incidência do IPTU também os locais que em determinadas residências privadas são destinados quase que exclusivamente a servir de lugar para as orações dos residentes devotos. Com efeito, se o aspecto sócioinstitucional (ser o cemitério uma extensão de determinada entidade eclesiástica) não for relevante, e, sim, o aspecto da subjetividade das orações e preces, a extensão da imunidade tornar-se-á extremamente fluida e virtualmente incontrolável.

Por outro lado, parece exagerado afirmar, como fez o Ministro Ayres Britto no julgamento do RE 544.815, que a cobrança de IPTU dos imóveis destinados a servir como cemitérios constitui ameaça à liberdade de crença e de culto. É verdade que - tal como afirmado pelo Ministro Ayres Britto no RE 578.562, fl. 1.078 - a imunidade em relação ao IPTU promoveria em tese o barateamento do custo com que as famílias arcam para alugar o jazigo. Mas vai uma grande distância entre a simples conveniência de baratear o custo fiscal da "última morada do indivíduo"[25] e o irrenunciável dever estatal de evitar violações à liberdade de crença e de culto de seus cidadãos.

1.4. Imunidade Recíproca e Cessão do Uso de Bens Imóveis de Propriedade dos Entes Públicos: Iminente Guinada Jurisprudencial[26]

A jurisprudência tradicional do STF e do STJ quanto à imunidade - em relação ao IPTU - de bens públicos cedidos temporariamente a particulares era a seguinte: não cabe a cobrança do imposto, seja porque, sendo o imóvel de propriedade de um ente público, o caso é de imunidade recíproca, nos termos do art. 150, VI, *a,* da Constituição, seja porque o CTN não contempla dentre os possíveis sujeitos passivos do IPTU o detentor da posse precária e desdobrada de um bem imóvel (como ocorre com o locatário ou com o cessionário), somente cabendo cogitar da sujeição passiva do detentor da posse quando esta se der com ânimo

[25] Expressão utilizada pelo Ministro Ayres Britto em seu voto no RE 578.562 (fl. 1.078).

[26] Sobre o tema, cf. GODOI, Marciano Seabra de. "Imunidade Recíproca e Ordem Econômica: o Caso da Cessão do Uso de Bens Imóveis de Propriedade dos entes Públicos e o IPTU". *In:* ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário.* 15° volume. São Paulo: Dialética, 2011.

de dono[27]. Neste sentido são, por exemplo, os acórdãos do RE 253.394 (Primeira Turma, Relator Ministro Ilmar Galvão, *DJ* de 11.4.2003) e do RE 265.749 (Segunda Turma, Relator Ministro Maurício Corrêa, *DJ* de 12.9.2003).

Ambos os acórdãos acima mencionados, decididos de forma unânime nas turmas do STF, se referiam a imóveis da União cedidos temporariamente à empresa Companhia Docas do Estado de São Paulo - Codesp e utilizados na realização de serviços portuários, que segundo a Constituição são serviços públicos que a União deve explorar diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão (art. 21, XII, *f,* da Constituição).

Contudo, a fundamentação contida nos referidos acórdãos (REs 253.394 e 265.749) leva a que a imunidade seja aplicada também em situações em que os imóveis são utilizados por particulares (cessionários) na exploração econômica de negócios que nada têm a ver com serviços públicos. Exatamente essa era a situação no julgamento do RE 451.152 (Segunda Turma, Relator Ministro Gilmar Mendes, *DJ* de 27.4.2007): tratava-se de um imóvel de propriedade da União localizado no aeroporto de Jacarepaguá, cedido onerosamente a uma academia de ginástica[28].

No voto do Relator, Ministro Gilmar Mendes, reafirmou-se a jurisprudência do tribunal e confirmou-se o acórdão recorrido, que aplicara a imunidade recíproca e entendera como inviável considerar que o fato gerador do IPTU pudesse ser a posse desdobrada, e o sujeito passivo do imposto o detentor precário de uma posse baseada em simples direito pessoal (contrato de locação ou cessão de uso).

O Ministro Joaquim Barbosa proferiu voto-vista, em que se insurgiu contra a jurisprudência tradicional (do STF e do STJ) que aplica a imunidade recíproca mesmo a casos em que o imóvel é cedido para uso de particulares em atividades econômicas que não constituem prestação de serviços públicos. A imunidade recíproca, afirmou Joaquim Barbosa, tem dois fundamentos básicos (fl. 834): evitar que entes públicos

[27] Quanto a essa interpretação dos arts. 32 e 34 do CTN (fato gerador e sujeito passivo do IPTU), a jurisprudência do STJ é pacífica, como por exemplo no REsp 681.406 (Primeira Turma, Relator Ministro José Delgado, *DJ* de 28.2.2005), no REsp 696.888 (Segunda Turma, Relator Ministro Castro Meira, *DJ* de 16.5.2005) e no recentíssimo AgRg no REsp 1.205.250 (Primeira Turma, Relator Ministro Luiz Fux, *DJ* de 16.11.2010).

[28] Os acórdãos do STJ citados na nota de rodapé anterior também se referem a situações em que os imóveis eram utilizados por particulares em exploração econômica não relacionada a qualquer concessão de serviço público.

destituídos de capacidade contributiva sejam onerados e estorvados na consecução de seus objetivos institucionais, e prevenir contra o risco de utilização do poder de tributar como instrumento de pressão econômica entre os entes federativos. No caso concreto, concluiu Joaquim Barbosa, a cobrança não atingiria a capacidade econômica da União ou da Infraero, e sim a da academia de ginástica; por outro lado, a cobrança do IPTU não implicaria, no caso concreto, qualquer risco de desequilíbrio do pacto federativo. Por isso considerou o Ministro Joaquim Barbosa que não se aplicava ao caso a imunidade recíproca, nos termos do parágrafo 3º do art. 150 da Constituição, que afasta a imunidade no caso de "atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados (...)".

A jurisprudência tradicional do STF não aplicava o parágrafo 3º do art. 150 da Constituição quando se tratava de bem imóvel de propriedade de um ente público, mas Joaquim Barbosa considerou que o simples fato de o imóvel ser de propriedade de um ente público não é suficiente para dar por cumpridos os requisitos de aplicação da imunidade, devendo-se também averiguar que tipo de exploração se reserva ao bem. A conclusão de Joaquim Barbosa foi que a imunidade, aplicada no caso concreto, teria como "efeito colateral" a concessão de vantagem que não se coaduna com as normas "garantidoras da livre iniciativa e concorrência entre os agentes de mercado" (fl. 835), visto que a academia de ginástica localizada no aeroporto se veria em condições econômicas mais favoráveis do que uma academia vizinha localizada em imóvel particular.

Apesar de considerar que, em tese, a recorrida poderia ser sujeito passivo do IPTU (na condição de titular da posse direta e desdobrada do imóvel), o Ministro Joaquim Barbosa não chegou neste RE 451.152 a dar provimento ao recurso do Município do Rio de Janeiro, alegando para tanto um empecilho processual: para dar provimento ao recurso, o STF teria de examinar o CTN e a legislação municipal.

Após o voto-vista do Ministro Joaquim Barbosa, o Ministro Gilmar Mendes consignou no acórdão uma explicação, em que, contudo, não chegou a rebater os argumentos do Ministro Joaquim Barbosa quanto à negativa de aplicação da imunidade recíproca em reformulação da jurisprudência tradicional da Corte.

Ainda que o resultado do julgamento tenha sido contrário ao Município e favorável ao contribuinte[29], o acórdão do RE 451.152 era o

[29] Contra o acórdão que negou provimento ao recurso extraordinário, o Município do Rio de Janeiro opôs embargos de declaração. Os embargos foram opostos em 2007, mas até hoje não foram apreciados pela Segunda Turma do STF.

prenúncio de que algo estava para mudar na jurisprudência do STF, dada a força dos argumentos lançados pelo Ministro Joaquim Barbosa, não rebatidos pelo voto do Ministro Gilmar Mendes.

O término do julgamento do RE 451.152 se deu em agosto de 2006, na Segunda Turma. Um mês depois, no Plenário, o prenúncio de uma radical mudança na jurisprudência ficou ainda mais claro, quando se começou a julgar o RE 253.472 (Redator para o acórdão o Ministro Joaquim Barbosa, Relator originário o Ministro Marco Aurélio, *DJ* de 1º.2.2011).

Tratava-se do julgamento de um caso rigorosamente idêntico aos julgados pelas turmas do STF no RE 253.394 e no RE 265.749: bem público de propriedade da União cedido à Codesp, e por essa empresa explorado nas atividades de administração portuária (Porto de Santos). O voto do Ministro Marco Aurélio contrariou frontalmente a jurisprudência firmada no STF (REs 253.394 e 265.749): entendeu o Relator que o titular da posse desdobrada em virtude de contrato de cessão de uso de imóveis pode, sim, ser sujeito passivo do IPTU, na condição de "titular do domínio útil", e que a imunidade recíproca não se aplica quando o imóvel é utilizado pelo cessionário em atividades econômicas regidas por normas aplicáveis ao setor privado, nos termos do art. 150, parágrafo 3º, combinado com o art. 173, parágrafo 2º, da Constituição.

O Ministro Joaquim Barbosa novamente proferiu voto-vista, mantendo os argumentos desenvolvidos por ele no RE 451.152 (quanto às premissas em que se assenta a imunidade recíproca e quanto aos testes para reputá-la aplicável num caso concreto), mas divergiu do Relator visto que considerou que a Codesp é uma instrumentalidade da União (que possui 99,97% de suas ações) que não desempenha atividade econômica em sentido estrito (daí não ser aplicável ao caso o art. 173, parágrafo 2º, da Constituição), não se insere num mercado de livre acesso e utiliza os imóveis na realização de serviço público (administração e exploração portuária), situação bem distinta de empresas privadas que utilizam imóveis (cedidos onerosamente pela União) em aeroportos para explorar negócios como revenda de veículos, academia de ginástica, farmácia etc.

O voto do Ministro Joaquim Barbosa convenceu a maioria dos Ministros, que nada opuseram à fundamentação de seu voto. Essa fundamentação, no que toca à negativa da imunidade recíproca em casos de cessão onerosa de bens imóveis de propriedade pública usados por particulares em atividades empresariais, contraria claramente a jurisprudência tradicional do tribunal (cf. REs 253.394 e 265.749). O Ministro Cezar Peluso acompanhou o Ministro Marco Aurélio (o mesmo ocorren-

do com o Ministro Ricardo Lewandowski), defendendo em seu voto que o sujeito passivo do IPTU pode sim ser o titular da posse desdobrada, e que no caso concreto não haveria qualquer violação à imunidade recíproca, pois não seria a União - e sim uma empresa privada, a Codesp - que arcaria com a carga tributária. Os Ministros Peluso, Marco Aurélio e Lewandowski não concordam com a tese de aplicar o art. 173, parágrafo 2º, da Constituição somente a casos em que se desempenha atividade econômica em sentido estrito, e aplicam tal dispositivo também a casos em que uma empresa pública ou sociedade de economia mista presta - como delegatária - serviço público remunerado por tarifa.

Nos debates que se seguiram ao voto do Ministro Cezar Peluso, os Ministros Ayres Britto e Cármen Lúcia destacaram que o fundamento do voto deles era o de que a imunidade recíproca se aplicava no caso em virtude de se tratar de delegação de serviço público da União, e não exploração econômica de negócio alheio a serviço público. Nenhum Ministro mencionou nesse acórdão do RE 253.472 o principal argumento com base no qual a jurisprudência do STF e do STJ afasta a cobrança de IPTU em situações de cessão de uso de bens públicos: o argumento de que o cessionário, por exercer a posse desdobrada fundada em direito pessoal, não se qualifica como contribuinte do IPTU. Portanto, o julgamento do RE 253.472 (sessão plenária de 25.8.2010, acórdão publicado no *DJ* de 1º.2.2011), apesar de seu resultado ter sido a afirmação da imunidade recíproca, deixou claro que a jurisprudência do STF sobre a imunidade recíproca estava se alterando.

Essa mudança muito provavelmente ficará explícita no resultado do julgamento do RE 434.251, que se iniciou no dia seguinte (26 de agosto de 2010) ao término do julgamento relativo ao caso da Codesp. Neste RE 434.251, trata-se de um imóvel do aeroporto de Jacarepaguá cedido pela União-Infraero a uma empresa de revenda de veículos, um quadro fático idêntico ao verificado no RE 451.152, julgado pela Segunda Turma e acima comentado.

O Ministro Joaquim Barbosa, Relator deste RE 434.251, em seu voto[30] voltou a afirmar sua visão (exposta nos REs 451.152 e 253.472) quanto aos pressupostos e limites da imunidade recíproca quando se trata de bem público cedido a particulares. Concluiu o Ministro pela negativa da imunidade, pois no caso desse RE 434.251 o cessionário do bem não era uma instrumentalidade estatal, desempenhava uma atividade

[30] O voto do Ministro Joaquim Barbosa pode ser visto em vídeo disponível no sítio eletrônico do *YouTube*.

inserida na livre concorrência (revenda de automóveis) e em nada relacionada à prestação de serviços públicos. A diferença em relação ao seu voto no RE 451.152 foi que, nesse RE 434.251, o Ministro considerou que o STF, dando provimento ao recurso extraordinário do Município e negando a aplicação da imunidade recíproca, estava habilitado a examinar a legislação local e o CTN (art. 34) relativamente à sujeição passiva do IPTU, nos termos da Súmula 456 do Tribunal[31].

Sobre a sujeição passiva no IPTU, o entendimento do Ministro Joaquim Barbosa foi (no mesmo sentido em que se pronunciaram os Ministros Marco Aurélio, Cezar Peluso e Ricardo Lewandowski no RE 253.472) o de que a legislação local e o CTN autorizam a sujeição passiva de titular da posse desdobrada e precária de imóvel público objeto de locação ou cessão de uso, já que o art. 34 do CTN dispõe que será contribuinte do IPTU o possuidor do imóvel "a qualquer título", e não somente o possuidor com ânimo de dono. Segundo o voto do Ministro Joaquim Barbosa, as normas do CTN sobre sujeição passiva do IPTU "dependem de interpretação constitucional", "com ênfase na materialidade possível do IPTU, na isonomia, na livre iniciativa e na livre concorrência". Sobre a sujeição passiva do IPTU, concluiu-se que, "na locação empresarial de fins lucrativos, tanto o proprietário-locador como o possuidor-locatário retiram vantagem econômica do bem imóvel, de modo que a aparente posse-detenção é, sim, signo presuntivo de riqueza", e por isso "o locatário empresarial com fins lucrativos também é possuidor a qualquer título para fins de incidência do IPTU, nos termos da Constituição".

Após o voto do Ministro Joaquim Barbosa, o Ministro Dias Toffoli proferiu voto em sentido contrário, afirmando que o caso era de aplica-

[31] "Súmula 456 do STF. O Supremo Tribunal Federal, conhecendo do recurso extraordinário, julgará a causa aplicando o direito à espécie." O contribuinte recorrido no RE 451.152 alegou que o recurso extraordinário do Município não poderia ser conhecido, pois o acórdão recorrido também haveria decidido pela não incidência do IPTU com base no art. 34 do CTN, e não foi interposto recurso especial quanto a essa questão, com o que incidiria a Súmula 283 do STF ("É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles"). Contudo, essa Súmula somente incidirá se o plenário do STF considerar que o fundamento do art. 34 do CTN é *suficiente* para manter o acórdão recorrido. Segundo o Relator, Ministro Joaquim Barbosa, afastar a incidência do IPTU com base no art. 34 do CTN representa clara afronta à Constituição. Caso a maioria do pleno também pense assim, não há como considerar que o acórdão recorrido teria outro fundamento "suficiente" para mantê-lo de pé, não cabendo, portanto, aplicar ao caso a Súmula 283 do STF.

ção da imunidade recíproca. O Ministro disse que se manteria "fiel à jurisprudência da corte", e leu a íntegra do voto do Ministro Gilmar Mendes no RE 451.152, defendendo o entendimento tradicional de que o titular da posse precária e desdobrada de bem imóvel não pode figurar como sujeito passivo do IPTU.

Proferido o voto do Ministro Dias Toffoli, o Ministro Cezar Peluso, antes de dar a palavra à Ministra Cármen Lúcia, discorreu longamente sobre a questão, apoiando vivamente o voto do Ministro Joaquim Barbosa, e exortou a corte a rever sua jurisprudência sobre a matéria, insistindo que a imunidade recíproca não pode ser aplicada quando o ente público transfere a posse direta de determinado bem para que um particular exerça - na condição de cessionário - uma atividade econômica em sentido estrito. Também insistiu o Ministro Peluso no argumento de que o CTN permitiria expressamente que o possuidor "a qualquer título" - e não somente o possuidor com ânimo de dono - figure como contribuinte do IPTU, não se onerando o ente público e sim o particular. Em seguida, o julgamento foi interrompido pelo pedido de vista feito pela Ministra Cármen Lúcia.

Exame crítico dos acórdãos e julgamentos

I

Parece-nos correto o posicionamento do Ministro Joaquim Barbosa quanto aos fundamentos da imunidade recíproca, e quanto aos testes a serem aplicados em cada caso concreto para verificar o cabimento ou não da imunidade. No caso de imóveis cedidos a particulares para exploração econômica, em negócios em nada vinculados a serviços públicos, realmente não se justifica a aplicação da imunidade recíproca. Da incidência do imposto, nesses casos, não deriva qualquer risco de tensão ou desequilíbrio federativo, nem se onera diretamente o patrimônio dos entes estatais, já que a capacidade econômica atingida pelo imposto é a dos particulares, os quais, sem a cobrança do imposto, de fato se veriam em condições competitivas mais favoráveis em detrimento dos concorrentes que ocupam imóveis tributados pelo IPTU.

Por outro lado, a denegação da imunidade encontra previsão expressa no texto constitucional: art. 150, parágrafo 3º. Não se justifica deixar de aplicar o referido dispositivo simplesmente porque a propriedade do imóvel permanece no patrimônio do ente público cedente do seu uso. Mesmo nesse último caso, tem-se claramente um "patrimônio relacionado com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados", exatamente a hipótese prevista no art. 150, parágrafo 3º, da Constituição.

No caso de utilização dos imóveis na prestação de serviços públicos por empresa pública delegatária, em setor não submetido à livre concorrência, como no caso dos precedentes da Codesp, justifica-se a aplicação da imunidade, pois neste caso não há "exploração de atividade econômica" *stricto sensu,* e a própria prestação do serviço público se veria onerada economicamente com a imposição fiscal.

Sobre a sujeição passiva ao IPTU dos titulares da posse precária e desdobrada (como se dá com o cessionário do uso), de fato a jurisprudência do STJ - e em alguma medida a do próprio STF - não se detinha com o devido rigor na análise do art. 34 do CTN, que não prevê como possível contribuinte do imposto somente o titular da posse *ad usucapionem,* mas o possuidor "a qualquer título".

Aliás, estudando os precedentes que deram origem à Súmula 583 do STF, pudemos chegar à conclusão de que as razões que atualmente encaminham o tribunal a rever sua jurisprudência no caso de bens públicos cedidos a particulares são exatamente as mesmas razões que foram utilizadas pelo tribunal na década de 1970 para cancelar sua Súmula 74, e passar a considerar que a imunidade recíproca não poderia beneficiar o promitente comprador de imóvel público. Na Constituição de 1946, não havia qualquer dispositivo no sentido de que a imunidade recíproca se limitava ao patrimônio vinculado às "finalidades essenciais" das autarquias. Neste contexto, o STF aprovou sua Súmula 74, em 1963, dando uma extensão amplíssima à imunidade recíproca, que passava a beneficiar inclusive os promitentes compradores de bens públicos. A EC 18/1965, com sua ampla reforma do sistema constitucional tributário, passou a dispor que a imunidade recíproca era extensível às autarquias, "tão-somente no que se refere ao patrimônio, à renda ou aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais (...)".

Levando em conta exatamente a necessidade de respeitar esse dispositivo constitucional (mantido na Constituição de 1967/1969), o STF deixou de aplicar a Súmula 74 e passou a entender que o promitente comprador poderia ser onerado pelo IPTU, mesmo não sendo o proprietário do imóvel. Nos REs 71.427 (Relator Ministro Amaral Santos, *DJ* de 29.6.1972) e 72.638 (Relator Ministro Oswaldo Trigueiro, *DJ* de 9.6.1972), ambos unânimes, o plenário do Tribunal deixou muito claros os dois fundamentos pelos quais o IPTU poderia sim ser cobrado dos promitentes compradores: em primeiro lugar, a imunidade recíproca não se aplicava em razão de tais imóveis não se vincularem às "finalidades essenciais" das autarquias e em razão de o patrimônio público não ser onerado pelo imposto, que onerava somente o patrimônio particular dos promitentes; em segundo lugar, porque o titular da posse "a qualquer

título" também é sujeito passivo do IPTU, nos termos do art. 34 do CTN[32]. Ora, esses argumentos, oriundos de acórdãos unânimes do plenário do STF - que curiosamente nunca foram devidamente sopesados pela doutrina brasileira - foram exatamente as razões que levaram o Ministro Joaquim Barbosa a propor a mudança da jurisprudência do Tribunal em relação à imunidade recíproca.

Pelos debates ocorridos na sessão do dia 26 de agosto de 2010, somos levados a crer que a maioria do plenário irá subscrever o voto do Ministro Joaquim Barbosa, e não o voto do Ministro Dias Toffoli. O Ministro Peluso já manifestou na própria sessão de julgamento sua concordância com o Ministro Joaquim Barbosa, instando a Corte para que reveja sua jurisprudência. Os Ministros Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio votaram no RE 253.472 contra a imunidade da Codesp, o que indica que também irão negar a imunidade no caso do RE 434.251. Quanto aos demais Ministros, nenhum deles discordou da fundamentação do Ministro Joaquim Barbosa no voto que liderou o plenário no RE 253.472 (caso Codesp, *DJ* de 1º.2.2011), e nesse voto o Ministro Joaquim Barbosa (indicado para redator do acórdão) deixou muito clara sua posição segundo a qual a imunidade recíproca não é de se aplicar quando o bem é cedido para particular explorá-lo economicamente em negócio inserido no mercado de livre concorrência.

II

Caso o plenário do STF dê provimento ao RE 434.251, afaste a imunidade recíproca e decida que o IPTU pode ser lançado - nos termos do art. 34 do CTN, que menciona a figura do "possuidor a qualquer título" - contra o particular que tem a posse do imóvel (utilizado em atividade econômica desvinculada da prestação de serviço público) por força de contrato de cessão de uso, restará vencida e suplantada uma posição que há décadas prevalece de forma pacífica na jurisprudência e na doutrina: a posição de que o art. 34 do CTN não alcança (de modo a incluí-los na sujeição passiva do IPTU) aqueles que têm a posse direta do imóvel por força de relação contratual e não em virtude de um direito real.

[32] No RE 72.638, lê-se no voto do Relator, Ministro Oswaldo Trigueiro, as seguintes considerações sobre a sujeição passiva do IPTU: "se trata de imposto direto, que o Código Tributário faz incidir sobre a posse a qualquer título e tornou exigível do mero possuidor. As disposições do Código Tributário, a esse respeito, não colidem com a Emenda Constitucional nº 18 e, à toda evidência, não são incompatíveis com o preceituado nas Constituições de 1967 e 1969."

Quanto ao fato de a jurisprudência do STJ e do STF abraçar de longa data este entendimento, o próprio Ministro Presidente Cezar Peluso, ao instar os Ministros a seguirem o voto do Ministro Joaquim Barbosa no RE 434.251, colocou claramente a questão em termos de uma "oportunidade para rever a jurisprudência da corte".

Quanto à doutrina atual acerca dos possíveis sujeitos passivos do IPTU, há diversas correntes de entendimento, mas nenhuma que apoie a solução de considerar que o titular da posse direta oriunda de contrato (locação, cessão de uso etc.) com o poder público possa ser contribuinte do IPTU. A opinião francamente majoritária é a de que, apesar de a Constituição somente se referir à "propriedade" no art. 156, I, a posse do enfiteuta (domínio útil), e a posse *ad usucapionem* permite que seu titular seja considerado contribuinte do IPTU[33]. A opinião minoritária é a de que somente a propriedade plena pode ser fato gerador do imposto, sendo inconstitucional a remissão dos arts. 32 e 34 do CTN aos conceitos de domínio útil e posse[34]. Quanto ao entendimento do Ministro Joaquim Barbosa, de que pode ser contribuinte do IPTU o particular titular da posse direta de um imóvel por força de contrato de cessão de uso, não há entendimento doutrinário atual que o apoie.

É curioso que nenhuma manifestação doutrinária tenha nem mesmo se dedicado a examinar acórdãos unânimes do plenário do STF (REs 71.427 e 72.638) que fundamentaram a edição de uma Súmula da Corte que está em vigor - a Súmula 583. De qualquer modo, o fato é que, caso se confirmem nossos prognósticos e prevaleça a posição do Ministro Joaquim Barbosa, dando provimento ao RE 434.251, o plenário terá superado um entendimento há muito consolidado na jurisprudência e na doutrina.

Em casos como tais, de verdadeira guinada jurisprudencial, tem sido comum que o STF decida modular os efeitos de sua decisão. É certo que o texto do art. 27 da Lei 9.868/1999 prevê a hipótese excepcional

[33] Neste sentido se pronunciam, por exemplo, Misabel Abreu Machado Derzi e Sacha Calmon Navarro Coêlho (*Do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana.* São Paulo: Saraiva, 1982, pp. 125-138), Hugo de Brito Machado (*Curso de Direito Tributário.* 31ª edição. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 416), Aires F. Barreto (*Curso de Direito Tributário Municipal.* São Paulo: Saraiva, 2009, pp. 179-182), Cintia Estefania Fernandes (*IPTU - Texto e Contexto.* São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 307-310) e Valéria Furlan (*IPTU.* São Paulo: Malheiros, 1998, pp. 59-87).

[34] Cf. GAVALDÃO JR., Jayr Viegas. "A Inconstitucionalidade do Artigo 32 do Código Tributário Nacional". *In:* PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *IPTU - Aspectos Jurídicos Relevantes.* São Paulo: Quartier Latin, 2002, pp. 283-309.

de que a decisão do STF seja destituída de efeitos *ex tunc* para casos de controle concentrado, e nos quais tenha havido declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo[35].

Contudo, é cada vez mais corrente na jurisprudência do STF a prática de promover modulações de efeitos também no controle difuso, como ocorreu no RE 197.917 (Pleno, Relator Maurício Corrêa, *DJ* de 7.5.2004) e no HC 82.959 (Pleno, Relator Ministro Marco Aurélio, *DJ* de 1º.9.2006). Apesar de acórdãos isolados afirmarem que "não se aplica o efeito *ex nunc* à declaração de inconstitucionalidade em processo de controle difuso" (AgRegRE 430.421, Primeira Turma, Relator Cezar Peluso, *DJ* de 4.2.2005), atualmente a possibilidade de modulação no controle difuso é aceita e praticada normalmente, como aliás foi declarado expressamente no voto do Ministro Lewandowski proferido no RE 353.657 (Pleno, Relator Marco Aurélio, *DJ* de 7.3.2008), sem qualquer dissenso no plenário.

Em ocasiões em que o STF muda radicalmente de orientação hermenêutica e promove guinadas jurisprudenciais, o plenário tem procedido à modulação, mesmo que a decisão não tenha implicado declaração de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo - como ocorreria no provimento do RE 434.251. No CC 7.204 (Pleno, Relator Carlos Britto, *DJ* de 9.12.2005)[36] e no Inq 687 (Pleno, Relator Sydney Sanches, *DJ* de 9.11.2001)[37] não houve declaração de inconstitucionalidade e não houve qualquer dificuldade para o consenso na hora de modular os efeitos da decisão.

35 "Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado."

36 No Conflito de Competência 7.204, o Tribunal decidiu unanimemente que estava equivocada a sua já vetusta linha interpretativa segundo a qual, perante a Constituição de 1988, a Justiça Comum e não a Justiça do Trabalho era a competente para julgar ação de indenização por danos morais e patrimoniais em decorrência de acidente do trabalho. Mas mesmo reconhecendo que tal equívoco interpretativo remontava a todo o período de vigência da Constituição de 1988, o STF deliberou que, por imperativo de política judiciária, o marco temporal da competência da Justiça do Trabalho seria a data de promulgação da EC 45/2004.

37 No Inquérito 687, decidiu-se cancelar a Súmula 394 do STF, que determinava que "cometido o crime durante o exercício funcional, prevalece a competência especial por prerrogativa de função, ainda que o inquérito ou a ação penal sejam iniciados após a cessação daquele exercício", mas se ressalvou unanimemente a validade de todos os atos praticados e decisões proferidas com base na referida Súmula.

A doutrina há algum tempo vem insistindo no argumento de que a modificação da jurisprudência consolidada nos tribunais superiores afeta a segurança jurídica, a proteção da confiança legítima e da boa-fé nas relações entre o Fisco e o contribuinte, pelo que se mostra justificado adotar a solução da modulação de efeitos em caso de guinadas jurisprudenciais de monta[38]. Em dois julgados recentes do STF (o caso da Cofins das sociedades profissionais[39] e o caso do crédito-prêmio do IPI[40]), essa tese doutrinária foi posta à prova, e pode-se dizer que restou tacitamente apoiada, visto que a decisão do STF - a nosso ver acertada[41] - de não modular os efeitos foi fundamentada em que nos casos concretos não houve uma autêntica guinada na jurisprudência do STF, e portanto não houve prejuízo da confiança legítima do contribuinte.

Mas no caso do eventual - e a nosso ver provável - provimento do RE 434.251, restará inquestionável ter ocorrido a superação de uma até então pacífica linha jurisprudencial (do STF e do STJ). Portanto, se de um lado pensamos que a superação desse entendimento jurisprudencial é positiva e vem corrigir uma exagerada ampliação do âmbito de aplicação da imunidade recíproca, de outro lado pensamos que deve ser protegida a legítima confiança dos contribuintes de que o STF iria manter sua pacífica jurisprudência a respeito do tema, de resto apoiada unanimemente pela doutrina e pela jurisprudência dos demais tribunais.

Além de proceder à modulação dos efeitos de sua decisão, de modo a aplicar o novo entendimento quanto aos limites da imunidade recíproca e quanto à sujeição passiva do IPTU somente a fatos geradores ocorridos posteriormente ao julgamento do caso, pensamos que o STF não deve perder a ocasião de no próprio acórdão do RE 434.251 deixar o mais claro possível que tipo de posse direta (desdobrada em relação à posse indireta do proprietário) implica a colocação de seu titular na con-

38 Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário.* São Paulo: Noeses, 2009, pp. 498-609; ÁVILA, Ana Paula. *Modulações de Efeitos Temporais pelo STF no Controle de Constitucionalidade.* Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, pp. 149-163; e ANDRADE, Fábio Martins de. *Modulação em Matéria Tributária: o Argumento Pragmático ou Consequencialista de Fundo Econômico e as Decisões do STF.* São Paulo: Quartier Latin, 2011, pp. 350-365.

39 RE 377.457, Pleno, Relator Gilmar Mendes, *DJ* de 19.12.2008.

40 RE 353.657, Pleno, Relator Ministro Marco Aurélio, *DJ* de 1º.9.2006.

41 Manifestamo-nos em estudo anterior sobre tais julgamentos, e o pleito de modulação de efeitos: vide GODOI, Marciano Seabra de. "O Consequencialismo Jurídico e as Modulações dos Efeitos das Decisões do Supremo Tribunal Federal". *In:* ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário.* 13º Volume. São Paulo: Dialética, 2009, pp. 310-314.

dição de sujeito passivo do imposto. A bem da segurança jurídica, é preciso que o tribunal esclareça se seu novo entendimento a respeito dos artigos do CTN que tratam da sujeição passiva do IPTU também se aplica aos casos de locação e cessão de uso entre particulares, para fins residenciais e não residenciais. No voto do Ministro Joaquim Barbosa, afirma-se que "na locação empresarial de fins lucrativos", tanto o proprietário-locador como o possuidor-locatário retiram vantagem econômica do bem imóvel, e por isso a posse-detenção seria "signo presuntivo de riqueza". A julgar por esse trecho do voto, o novo entendimento valeria também para os contratos entre particulares (no sentido de o cessionário/locatário também poder figurar, além do proprietário, no polo passivo da cobrança do IPTU), desde que se trate de locação empresarial com fins lucrativos.

III

Por tudo o que até aqui se viu, percebe-se claramente que a virada jurisprudencial proposta por Joaquim Barbosa é muito mais revolucionária no que diz respeito à sua proposta de considerar o cessionário ou o locatário como um possível contribuinte do IPTU, do que no que se refere à sua proposta de considerar que a imunidade recíproca não tem lugar em situações nas quais o imóvel se destina à exploração de atividade econômica *stricto sensu* por um particular. Aliás, nos votos dos Ministros Gilmar Mendes e Dias Toffoli, antes mencionados, há muito mais uma defesa da impossibilidade de considerar o cessionário-locatário como contribuinte do IPTU, do que a defesa de uma aplicação ampliada e expansiva da imunidade recíproca.

Diante desse quadro, uma tese jurídica que também pode vir a ser adotada pelo STF, caso realmente se queira reverter a jurisprudência tradicional, é a de considerar que, negada a presença da imunidade recíproca nos termos do art. 150, parágrafo 3º, da Constituição, o IPTU deve ser cobrado do próprio ente público proprietário do imóvel[42]. Essa tese, que não desafia nem questiona a doutrina praticamente unânime quanto à impossibilidade de o contribuinte do IPTU ser o locatário-cessionário, levaria aos mesmos efeitos econômicos da tese sustentada pelo Ministro Joaquim Barbosa, pois naturalmente os contratos de cessão onerosa de bens imóveis do setor público passariam a prever expressamente a obrigação de o cessionário arcar com o pagamento do IPTU,

[42] Agradecemos ao Professor Marcelo Braga Rios por haver nos despertado para essa possibilidade interpretativa.

como de resto é a regra nos contratos entre particulares. E sendo assim, a capacidade econômica atingida com a tributação seria a do particular. Contra essa tese não se poderia argumentar que se está consentindo indevidamente que um ente público grave o patrimônio de outro, dado que a premissa básica da tese é de que a imunidade recíproca não tem aplicação no caso.

1.5. Imunidade Recíproca, Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista

Nos últimos cinco ou seis anos, a jurisprudência do STF se consolidou no sentido de que a imunidade recíproca tem aplicação quando se trata da prestação de serviço público (seja por autarquia, por empresa pública ou por sociedade de economia mista) derivada de delegação legislativa, mesmo que se tenha a cobrança de tarifa ou outra forma de contraprestação do usuário dos serviços.

No caso da Infraero (sobre cujas atividades se exigia o ISSQN), a jurisprudência do Tribunal (cf. RE AgR 363.412, Segunda Turma, Relator Ministro Celso de Mello, *DJ* de 19.9.2008) destacou o fato de se tratar de um serviço público explorado diretamente pela União (art. 21, XII, *c,* da Constituição), por meio de uma empresa pública (instrumentalidade estatal) que por determinação legal deve aplicar integralmente os recursos obtidos na ampliação e melhoria dos serviços públicos para os quais foi criada.

No caso do Serviço Autônomo de Água e Esgoto do Município de Senador Firmino (SAAE), sobre cujos veículos se exigia o IPVA, a Segunda Turma destacou que se tratava de autarquia destinada à prestação de serviços públicos essenciais, que não configuravam exploração econômica *stricto sensu,* pois não havia contrato de concessão nem ânimo de trazer acréscimo patrimonial ao ente estatal (cf. RE-AgR 399.307, Segunda Turma, Relator Ministro Joaquim Barbosa, 30.4.2010).

Já quando se tratava de atividade exercida por sociedade de economia mista (Petrobras) com notórios propósitos lucrativos no desempenho de atividade econômica *stricto sensu,* o Tribunal negou a aplicação da imunidade recíproca com relação ao IPTU (RE-AgR 285.716, Segunda Turma, Relator Ministro Joaquim Barbosa, *DJ* de 26.3.2010). Destacou o Relator, Ministro Joaquim Barbosa, que se mostrava irrelevante o fato de a atividade constituir monopólio da União (art. 177, IV, da Constituição). Coerente com os votos que proferiu nos recursos extraordinários (REs 451.152, 253.472 e 434.251) relativos à imunidade recíproca no caso de bens públicos cedidos a particulares, o Ministro Joaquim Barbosa ressaltou que as atividades da Petrobras visam a pro-

dição de sujeito passivo do imposto. A bem da segurança jurídica, é preciso que o tribunal esclareça se seu novo entendimento a respeito dos artigos do CTN que tratam da sujeição passiva do IPTU também se aplica aos casos de locação e cessão de uso entre particulares, para fins residenciais e não residenciais. No voto do Ministro Joaquim Barbosa, afirma-se que "na locação empresarial de fins lucrativos", tanto o proprietário-locador como o possuidor-locatário retiram vantagem econômica do bem imóvel, e por isso a posse-detenção seria "signo presuntivo de riqueza". A julgar por esse trecho do voto, o novo entendimento valeria também para os contratos entre particulares (no sentido de o cessionário/locatário também poder figurar, além do proprietário, no polo passivo da cobrança do IPTU), desde que se trate de locação empresarial com fins lucrativos.

III

Por tudo o que até aqui se viu, percebe-se claramente que a virada jurisprudencial proposta por Joaquim Barbosa é muito mais revolucionária no que diz respeito à sua proposta de considerar o cessionário ou o locatário como um possível contribuinte do IPTU, do que no que se refere à sua proposta de considerar que a imunidade recíproca não tem lugar em situações nas quais o imóvel se destina à exploração de atividade econômica *stricto sensu* por um particular. Aliás, nos votos dos Ministros Gilmar Mendes e Dias Toffoli, antes mencionados, há muito mais uma defesa da impossibilidade de considerar o cessionário-locatário como contribuinte do IPTU, do que a defesa de uma aplicação ampliada e expansiva da imunidade recíproca.

Diante desse quadro, uma tese jurídica que também pode vir a ser adotada pelo STF, caso realmente se queira reverter a jurisprudência tradicional, é a de considerar que, negada a presença da imunidade recíproca nos termos do art. 150, parágrafo 3º, da Constituição, o IPTU deve ser cobrado do próprio ente público proprietário do imóvel[42]. Essa tese, que não desafia nem questiona a doutrina praticamente unânime quanto à impossibilidade de o contribuinte do IPTU ser o locatário-cessionário, levaria aos mesmos efeitos econômicos da tese sustentada pelo Ministro Joaquim Barbosa, pois naturalmente os contratos de cessão onerosa de bens imóveis do setor público passariam a prever expressamente a obrigação de o cessionário arcar com o pagamento do IPTU,

[42] Agradecemos ao Professor Marcelo Braga Rios por haver nos despertado para essa possibilidade interpretativa.

como de resto é a regra nos contratos entre particulares. E sendo assim, a capacidade econômica atingida com a tributação seria a do particular. Contra essa tese não se poderia argumentar que se está consentindo indevidamente que um ente público grave o patrimônio de outro, dado que a premissa básica da tese é de que a imunidade recíproca não tem aplicação no caso.

1.5. Imunidade Recíproca, Empresas Públicas e Sociedades de Economia Mista

Nos últimos cinco ou seis anos, a jurisprudência do STF se consolidou no sentido de que a imunidade recíproca tem aplicação quando se trata da prestação de serviço público (seja por autarquia, por empresa pública ou por sociedade de economia mista) derivada de delegação legislativa, mesmo que se tenha a cobrança de tarifa ou outra forma de contraprestação do usuário dos serviços.

No caso da Infraero (sobre cujas atividades se exigia o ISSQN), a jurisprudência do Tribunal (cf. RE AgR 363.412, Segunda Turma, Relator Ministro Celso de Mello, *DJ* de 19.9.2008) destacou o fato de se tratar de um serviço público explorado diretamente pela União (art. 21, XII, *c,* da Constituição), por meio de uma empresa pública (instrumentalidade estatal) que por determinação legal deve aplicar integralmente os recursos obtidos na ampliação e melhoria dos serviços públicos para os quais foi criada.

No caso do Serviço Autônomo de Água e Esgoto do Município de Senador Firmino (SAAE), sobre cujos veículos se exigia o IPVA, a Segunda Turma destacou que se tratava de autarquia destinada à prestação de serviços públicos essenciais, que não configuravam exploração econômica *stricto sensu,* pois não havia contrato de concessão nem ânimo de trazer acréscimo patrimonial ao ente estatal (cf. RE-AgR 399.307, Segunda Turma, Relator Ministro Joaquim Barbosa, 30.4.2010).

Já quando se tratava de atividade exercida por sociedade de economia mista (Petrobras) com notórios propósitos lucrativos no desempenho de atividade econômica *stricto sensu,* o Tribunal negou a aplicação da imunidade recíproca com relação ao IPTU (RE-AgR 285.716, Segunda Turma, Relator Ministro Joaquim Barbosa, *DJ* de 26.3.2010). Destacou o Relator, Ministro Joaquim Barbosa, que se mostrava irrelevante o fato de a atividade constituir monopólio da União (art. 177, IV, da Constituição). Coerente com os votos que proferiu nos recursos extraordinários (REs 451.152, 253.472 e 434.251) relativos à imunidade recíproca no caso de bens públicos cedidos a particulares, o Ministro Joaquim Barbosa ressaltou que as atividades da Petrobras visam a pro-

duzir dividendos para seus acionistas (públicos e privados), e que a tributação de uma atividade econômica lucrativa e que demonstra a mesma capacidade econômica de uma empresa completamente privada não supõe qualquer risco ao pacto federativo, resguardado pela imunidade recíproca.

Nas decisões acima citadas (Infraero, SAAE, Petrobras), os acórdãos nas turmas foram unânimes. Mas houve divergência no plenário, em que a partir de 2006 houve uma série de julgamentos em várias ações cíveis originárias em que a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos - ECT requereu ao Tribunal que declarasse, em relação a diversos Estados da federação, a inexigibilidade do IPVA sobre os veículos de sua propriedade. Era de se esperar que a imunidade recíproca fosse reconhecida, pois o plenário já havia decidido, em 2000, por ampla maioria, que o art. 173, parágrafo 2º, da Constituição não se aplicava à ECT, que neste precedente restou qualificada como empresa pública que presta serviço público privativo da União (art. 21, X, da Constituição) e não exerce atividade econômica em sentido estrito (RE 229.696, Redator para o acórdão o Ministro Maurício Corrêa, *DJ* de 19.12.2002).

No julgamento das diversas ações[43] movidas contra os Estados pela ECT tendo por objeto o IPVA, formaram-se três correntes (cf. ACO 765, Redator para o acórdão o Ministro Menezes Direito, julgamento em 13.5.2009, *DJ* de 4.9.2009). Uma corrente minoritária (formada pelo Ministro Marco Aurélio e pelo Ministro Ricardo Lewandowski, cujas posições foram coerentes com a posição que tais Ministros sustentaram no caso da imunidade da Codesp no RE 253.472) considerou que a imunidade não se aplicava a uma empresa pública como a ECT, nos termos da literalidade do art. 173, parágrafo 2º, da Constituição[44]. A corrente majoritária manteve o entendimento da Segunda Turma (RE 407.099, Relator Ministro Carlos Velloso, *DJ* de 6.8.2004) e do já referido acórdão do RE 229.696[45], no sentido de que a ECT não realiza exploração econômica e sim presta serviço público explorado diretamente pela União, mediante uma instrumentalidade sua, sendo por isso aplicável a imunidade recíproca.

[43] ACOs 765, 789, 814, 959, dentre outras.

[44] "Art. 173, § 2º As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado."

[45] O Ministro Marco Aurélio, ao julgar improcedentes as ações da ECT que pediam a aplicação da imunidade recíproca, foi coerente com o posicionamento que sustentou (voto vencido) no julgamento do RE 229.696, em que defendeu que o art. 173, parágrafo 2º da Constituição se aplicava à ECT.

Uma terceira orientação foi adotada pelo Ministro Joaquim Barbosa, que considerou que o pleito da ECT devia ser julgado procedente em parte, aplicando-se a imunidade recíproca somente em relação aos bens e serviços relacionados com as atividades que constituem serviço público exclusivo da União (serviço postal e correio aéreo nacional), mas não às demais atividades exercidas pela ECT em regime de concorrência.

Exame crítico dos acórdãos

I

Interpretado literal e isoladamente, o trecho do art. 150, parágrafo 3º, da Constituição que afasta a imunidade recíproca dos casos em que "haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário [do serviço]" determinaria que mesmo uma autarquia ou fundação que cobrasse qualquer tipo de tarifa, ou outra forma de contraprestação pela prestação de seus serviços, estaria excluída da imunidade recíproca. Órgãos como o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística e a Fundação Getúlio Vargas, que cobram tarifas na prestação de alguns de seus serviços, estariam fora da imunidade recíproca. Como bem aponta Hugo de Brito Machado, essa interpretação literal do mencionado dispositivo constitucional levaria a que restassem "imunes apenas os serviços gratuitos"[46].

Do mesmo modo que, interpretado literal e isoladamente, o art. 173, parágrafo 2º da Constituição determinaria que uma empresa pública ou uma sociedade de economia mista nunca teriam suas atividades incluídas na imunidade recíproca, pois "não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às [empresas] do setor privado".

Aliomar Baleeiro, por exemplo, adotou, com relação às sociedades de economia mista, uma interpretação literal quanto à norma da Constituição de 1967/1969 (art. 19, parágrafo 1º) que tratou da imunidade recíproca. Como o texto deste dispositivo somente incluiu na imunidade as autarquias, não mencionando as sociedades de economia mista, Baleeiro concluiu que, não obstante possa haver sociedade de economia mista que se caracterize como "agência ou instrumentalidade do Governo, se lhe foi cometido o desempenho de um serviço público", "o art. 19, parágrafo 1º, da Emenda 1/1969, *a contrario sensu,* a excluiu da imunidade recíproca"[47].

[46] MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário.* 31ª edição. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 302.

[47] BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de tributar.* 8ª edição, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 421.

O Ministro Sepúlveda Pertence, no voto que proferiu na Segunda Turma acerca da imunidade da Codesp (RE 253.472, posteriormente remetido ao plenário), explicitou a grande amplitude da literalidade do art. 150, parágrafo 3º da Constituição, no trecho em que afasta da imunidade recíproca os casos em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário. Mesmo reconhecendo que a Codesp atuava como delegatária - e não como concessionária de serviço público - e não exercia atividade econômica em sentido estrito, o Ministro Pertence afirmou: "a dificuldade é o dispositivo [art. 150, parágrafo 3º] a que alude o Ministro Marco Aurélio: exclui da imunidade tributária recíproca patrimônio, rendas ou serviços em que haja contraprestação ou pagamento de preços", aduzindo que "aí se aplicaria ainda [que houvesse] a exploração direta pela União [mediante delegação legislativa]" (cf. fl. 813 do acórdão do RE 253.472, Redator para o acórdão o Ministro Joaquim Barbosa, *DJ* de 1º.2.2011).

Todo esse problema interpretativo foi gerado pelo fato de o constituinte de 1987/1988 não ter se referido de modo claro e objetivo à relação entre a imunidade recíproca e os serviços públicos objeto de concessão. A única Constituição brasileira que incluiu os serviços concedidos na imunidade recíproca foi a de 1934 (art. 17, X)[48]. As Constituições de 1937, 1946 e 1967 (antes e depois da EC 1/1969) excluíram com clareza a imunidade recíproca do âmbito dos "serviços públicos concedidos" (expressão utilizada em todos os textos constitucionais referidos). O texto da Constituição de 1988, ao invés de dispor claramente que a imunidade recíproca não alcança os serviços públicos concedidos, preferiu utilizar-se de um circunlóquio, afirmando que a imunidade recíproca não se aplica aos casos em que "haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário" (trecho do art. 150, parágrafo 3º, da Constituição de 1988).

O circunlóquio é ambíguo e aparentemente disse mais do que o constituinte queria dizer, pois "pagamento de preços ou tarifas pelo usuário", apesar de ser algo mais comum nos casos de concessão ou permissão[49], pode haver inclusive nos casos em que uma instrumentalidade do ente público presta diretamente o serviço[50].

[48] "Art. 17, X. É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: tributar bens, rendas e serviços uns dos outros, estendendo-se a mesma proibição às concessões de serviços públicos, quanto aos próprios serviços concedidos e ao respectivo aparelhamento instalado e utilizado exclusivamente para o objeto da concessão."

[49] O parágrafo único do art. 175 da Constituição, em seu inciso III, afirma que a lei que regular a prestação de serviços públicos disporá sobre a "política tarifária". Mas o *caput* do art. 175 não se refere somente aos casos de concessão ou permissão, mas também às hipóteses em que o serviço público é prestado "diretamente" pelo Poder Público.

[50] Os visitantes de um zoológico mantido pelo próprio Município ou por uma autarquia devem pagar um "preço público" para visitá-lo. Na infeliz literalidade do art. 150, parágrafo 3º da Constituição, o caso não seria de imunidade recíproca, pois há pagamento de uma contraprestação por parte daqueles que visitam o zoológico.

De todo modo, a jurisprudência do STF se consolidou - a nosso ver corretamente - no sentido de não seguir a estrita literalidade do referido trecho do art. 150, parágrafo 3º, da Constituição, mas somente aplicá-lo no caso de concessão ou permissão de serviços públicos. Quanto ao art. 173, parágrafo 2º, da Constituição, que afirma que a empresa pública e a sociedade de economia mista "não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às [empresas] do setor privado", a jurisprudência do STF advertiu corretamente para o fato de que se trata de um parágrafo de um artigo que dispõe sobre a "exploração direta de atividade econômica pelo Estado", ou seja, atividade econômica empresarial *stricto sensu,* que não se confunde com a prestação direta, pelo Estado, de serviços públicos[51].

Não nos parece adequada a interpretação estritamente literal dos arts. 150, parágrafo 3º, e 173, parágrafo 2º, da Constituição, tal como proposta pelos Ministros Marco Aurélio e Ricardo Lewandowski, de forma a dar relevo ao fato isolado de haver cobrança dos usuários do serviço de tarifa ou outra forma de contraprestação. Quando uma autarquia, uma fundação ou uma empresa pública prestam serviço público sem ânimo de exploração econômica ou acréscimo patrimonial público ou privado, é como se o próprio ente público estivesse atuando diretamente na consecução de seus objetivos institucionais, e neste caso, ademais de não se ter a presença da mesma capacidade econômica que se verifica em atividades econômicas *stricto sensu,* a submissão da atividade pública ao poder de tributar de outros entes federativos poderia empecer de alguma maneira a consecução daqueles objetivos, ademais de gerar algum risco de problemas ou desequilíbrios na federação.

Quanto à situação da ECT frente à imunidade recíproca, parece-nos que a orientação do Ministro Joaquim Barbosa é a mais consentânea com o resultado do julgamento da ADPF 46 (Redator para o acórdão o Ministro Eros Grau, *DJ* de 26.2.2010), em que o Tribunal considerou que somente as atividades postais referidas no art. 9º da Lei

[51] Cf. GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito.* 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 2004, pp. 92 e seguintes.

6.538/1978[52] constituem serviços que devem ser prestados com exclusividade pela ECT (regime de privilégio da União, nos termos do art. 21, X, da Constituição), ficando outros serviços, como distribuição de periódicos, impressos ou entrega de encomendas sob regime de livre concorrência da ECT com empresas privadas.

No caso da ACO 765, acima comentada, a proposta do Ministro Joaquim Barbosa - de reconhecer somente em parte a imunidade da empresa - esbarrava em problemas de operacionalização prática, tendo em vista que se tratava da cobrança de IPVA sobre os veículos da ECT, que são utilizados em diversos contextos. Mas no caso da cobrança do ISSQN, por exemplo, parece-nos que essa orientação deve prevalecer no plenário, não sendo caso de se admitir a imunidade recíproca no caso da tributação de serviços que, segundo o próprio Tribunal (ADPF 46), se submetem à livre concorrência.

II

Sobre o acórdão da ADPF 46 (Redator para o acórdão o Ministro Eros Grau, *DJ* de 26.2.2010), em que se pedia ao STF o reconhecimento da inexistência de monopólio ou privilégio postal à luz da Constituição de 1988, chama a atenção a atitude interpretativa do Relator, Ministro Marco Aurélio, o único a julgar integralmente procedente a ação. Defensor ardoroso de uma interpretação a mais fiel possível ao texto da Constituição em diversos precedentes de monta[53], a ponto de a indagação "vamos reescrever a Constituição?" se tornar uma marca de suas intervenções nos debates do plenário, na ADPF 46 o Ministro Marco Aurélio proferiu um voto surpreendente, se batendo por uma "interpretação evolutiva", em prol de "mutações constitucionais silenciosas" (fl. 46).

Apesar de reconhecer que o pleito de extinguir ou flexibilizar o monopólio ou privilégio postal dos Correios foi objeto de projeto de lei de autoria do Presidente Fernando Henrique Cardoso enviado ao Congresso Nacional em 1999, posteriormente retirado de pauta por iniciativa do Presidente Luís Inácio Lula da Silva em 2003 (fls. 76-77), o

[52] Fabricação e emissão de selos; recebimento, transporte e entrega de carta, cartão-postal, ou correspondência agrupada.

[53] Cf. nossos comentários sobre a filosofia interpretativa adotada pelo Ministro Marco Aurélio no caso do IPVA sobre aeronaves e embarcações (RE 134.509) e no caso do ICMS em operações interestaduais com combustíveis (RE 198.088) (GODOI, Marciano Seabra de. *Questões Atuais do Direito Tributário na Jurisprudência do STF*. São Paulo: Dialética, 2006, pp. 12-17).

Ministro Marco Aurélio defendeu que o deferimento do pleito da ADPF pelo STF não configuraria atuação do tribunal como legislador positivo.

O contraste pragmático e político-ideológico entre os votos do Ministro Marco Aurélio e do Ministro Eros Grau foi dos mais nítidos e intensos que já pudemos ver em acórdãos do STF. Marco Aurélio, num discurso com muito mais argumentos de fundamentação legislativa que de aplicação normativa, critica em seu esmerado voto o modelo de Estado "burocrático, formalista" e se bate pela "eficiência" de um "mercado plenamente saudável para a livre iniciativa e a livre concorrência das empresas privadas" (fl. 69). Eros Grau rebate, apontando para os "conflitos trágicos" da realidade nacional, e conclui: "a sociedade civil não é capaz de solucionar esses conflitos", "exige-se, muito ao contrário do que propõe o voto do Ministro relator, um Estado forte, vigoroso, capaz de assegurar a todos existência digna" (fl. 92).

Após os votos de Marco Aurélio e Eros Grau, o Ministro Joaquim Barbosa, tido como dos mais ativistas e menos tradicionalistas da Corte, assim pavimentou o caminho pelo qual seguiram todos os outros Ministros: "a possibilidade de quebra do regime de privilégio (...) deve ser tratada pelo legislador ordinário (...). Não cabe a esta Corte substituir o papel do legislador e fixar os critérios e formas para a prestação desse serviço público." (fls. 109-110)

1.6. Imunidade Recíproca e Atividades dos Correios que não constituem Serviço Postal propriamente Dito: o Argumento do *Subsídio Cruzado*

No RE 601.392 (Relator Ministro Joaquim Barbosa), o Município de Curitiba pleiteia o reconhecimento do direito de submeter ao ISSQN os serviços prestados pela ECT que não sejam os tipicamente postais (aqueles previstos no art. 9º da Lei 6.538/1978). O Tribunal Regional Federal da 4ª Região deu razão ao Município e decidiu contra a imunidade, sobrevindo recurso extraordinário da ECT, ao qual o Ministério Público deu parecer favorável.

Segundo a tese da ECT, todas as atividades da empresa seriam imunes. Na sustentação oral proferida pela Professora Misabel Derzi (em defesa da tese da ECT) na sessão de julgamento do dia 25 de maio de 2011, construiu-se o argumento do *subsídio cruzado* como justificativa para a garantia da imunidade no caso concreto. Segundo esse argumento, a ECT está obrigada por lei a atender a diversas demandas sociais relacionadas à efetivação de direitos fundamentais de comunicação e integração social dos cidadãos de baixa renda, por isso as tarifas dos

serviços tipicamente postais (previstos no art. 9º da Lei 6.538/1978) são fixadas em patamares inferiores aos seus custos, o que provoca déficit financeiro em relação a tais atividades da empresa, gerando a necessidade de recorrer à prestação de outros serviços afins - como entrega de correspondência bancária, entrega de encomendas, venda nas agências dos correios de títulos de capitalização/sorteios - para produzir um superávit capaz de fazer face ao déficit verificado nos serviços tipicamente postais.

Esse argumento do *subsídio cruzado* se insere numa estratégia de requerer a aplicação, ao caso concreto, da razão subjacente à Súmula 724 do STF, que estendeu a imunidade das entidades previstas no art. 150, VI, *c,* da Constituição aos imóveis alugados a terceiros por tais entidades, desde que o valor dos aluguéis fosse aplicado nas atividades essenciais daquelas entidades[54]. De forma análoga, argumenta a ECT, a imunidade deve ser garantida inclusive aos serviços nos quais a empresa compete com as empresas privadas, pois o produto dessas atividades comerciais da ECT é aplicado integralmente nas atividades tipicamente postais (que constituem serviço público).

O voto do Ministro Joaquim Barbosa reafirmou os parâmetros que, em votos anteriores, haviam sido adotados por ele como balizadores da aplicação da imunidade recíproca: voltou-se a afirmar que os objetivos da imunidade recíproca são salvaguardar a federação, evitando que a tributação funcione como coerção ou pressão de um ente sobre outro, e proteger as atividades desprovidas de capacidade contributiva.

Por outro lado, coerente com seu voto dado nos REs 253.472 e 434.251, o Ministro Joaquim Barbosa afirmou que a imunidade recíproca não deve beneficiar a expressão econômica de interesses privados (mesmo que de empresas públicas), nem prejudicar a livre concorrência e a livre iniciativa.

Apesar de reconhecer a importância e a centralidade da imunidade recíproca, ínsita ao estado federal, o Relator afirmou que a mesma nem por isso deixa de estar "em constante tensão com o direito constitucional ao exercício local do poder legislativo", visto que implica a perda parcial do direito de tributar de um ou mais entes federados.

[54] A tese de que a *ratio* da Súmula 724 do STF deve ser aplicada também à imunidade recíproca é defendida por Misabel Derzi em seus comentários à obra de Aliomar Baleeiro (cf. BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de tributar.* 8ª edição, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, pp. 480-481).

Citando as diversas atividades e produtos comerciais da ECT (venda de títulos de capitalização, serviços do banco postal, venda de caros e sofisticados produtos de filatelia), o Ministro Joaquim Barbosa concluiu em seu voto que a aplicação da imunidade recíproca a essas operações resultaria em "vantagens competitivas artificiais" em relação às entidades privadas que competem com a ECT. Por outro lado, Joaquim Barbosa ressaltou que a carga tributária sobre tais atividades comerciais não teria por que recair sobre a ECT, que poderia repassá-la a seus clientes ou fornecedores.

Sobre o subsídio cruzado, Joaquim Barbosa afirmou que o mesmo não pode resultar na colocação em segundo plano dos princípios da livre iniciativa e da livre concorrência. Sobre a possibilidade das instituições do art. 150, VI, *c,* da Constituição usufruírem da imunidade quando aplicam o resultado financeiro de atividades comerciais em suas atividades essenciais (*ratio* da Súmula 724 do STF), Joaquim Barbosa afirmou que isso só pode ocorrer em relação a "singelas e limitadas" atividades dessas entidades, não se podendo, por exemplo, comparar a venda de pães pelas irmãs do Lar de Maria (venda reconhecida como imune no RE - EDv 210.251, Redator para o acórdão Ministro Gilmar Mendes, *DJ* de 28.11.2003) à atividade de uma "grande rede de panificação".

No voto que se seguiu ao do Ministro Joaquim Barbosa, o Ministro Luiz Fux disse que estaria disposto a votar no mesmo sentido do Relator, pois tal entendimento seria a transposição para o âmbito tributário do que restara decidido no acórdão da ADPF 46, em que se decidiu que o regime do privilégio postal somente se aplica aos serviços tipicamente postais. Contudo, o Ministro pediu vista dos autos para examinar com mais detença os argumentos relacionados ao subsídio cruzado.

Exame crítico do julgamento em curso

A defesa da ECT tem no argumento do subsídio ou do financiamento cruzado o seu grande trunfo para tentar convencer o STF a aplicar a imunidade recíproca em relação a atividades em que a ECT disputa o mercado com outras empresas privadas do setor.

Não é novidade essa defesa da imunidade recíproca com o argumento do subsídio ou financiamento cruzado, nem tampouco é essa defesa algo restrito ao Direito brasileiro. Comentando a evolução do tema da imunidade recíproca nos Estados Unidos, Baleeiro dá notícia de que diversos Estados se imiscuíram em atividades econômicas em sentido estrito e, como argumento para continuarem a desfrutar da imunidade,

defenderam perante a Suprema Corte que os recursos levantados na atividade comercial seriam destinados a financiar a prestação de serviços públicos[55]:

> "A Geórgia não logrou também decretação da inconstitucionalidade de impostos sobre os jogos de futebol, para os quais construiu *stadium* com o propósito especial de manter a sua universidade e outras instituições de ensino, a despeito de haver alegado que os lucros das partidas eram aplicados na educação, eu lhe incumbia prover como função pública precípua."

Parece-nos que o subsídio cruzado não constitui justificativa juridicamente relevante para se ter por aplicável a imunidade recíproca em contextos de livre concorrência. Pensamos assim pelo simples motivo de que o subsídio ou o financiamento cruzado pode conviver perfeitamente com a tributação isonômica entre os Correios e as empresas privadas do setor. Num contexto fático em que as empresas privadas e os Correios são tributados isonomicamente quanto à prestação de serviços de, por exemplo, entrega rápida de encomendas e distribuição de revistas e periódicos, o lucro pós-tributário das empresas privadas será distribuído aos sócios ou reinvestido na atividades empresariais, e o resultado pós-tributário dos Correios - segundo a lógica do subsídio cruzado - será destinado a cobrir o déficit financeiro em que os Correios incorrem por ocasião da prestação dos típicos serviços postais à população de baixa renda.

Vale dizer: não há qualquer necessidade de haver imunidade tributária para viabilizar o tal subsídio cruzado. Em outros termos: se as empresas privadas conseguem praticar preços que, após a dedução de todos os tributos, geram lucros a ser distribuídos aos sócios, os Correios também hão de conseguir taxas de lucro pós-tributário com que abastecer suas atividades deficitárias. Aplicando o intuitivo raciocínio do teste de proporcionalidade, não há razão ou justificativa para restringir o princípio de livre iniciativa e livre concorrência se isso não se revela absolutamente necessário para se viabilizar o atendimento aos direitos fundamentais (de comunicação e integração social) que o subsídio cruzado estaria a prestigiar.

Misabel Derzi afirma que "não há razão alguma" para aplicar o entendimento estabelecido na Súmula 724 do STF "a fim de beneficiar as pessoas de direito privado", e não aplicá-lo quanto à imunidade recíproca[56]. A nosso ver, há pelo menos duas razões que justificam a não aplicação do entendimento da Súmula 724 do STF à imunidade recíproca.

[55] BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de tributar.* 8ª edição, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 385.

Em primeiro lugar, ao contrário do que ocorre em relação à imunidade das instituições de assistência social e de educação sem fins lucrativos, há norma constitucional específica excluindo a aplicação da imunidade recíproca em casos de patrimônio relacionado à "exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados" (art. 150, parágrafo 3º). E isso pelo simples motivo de que é muito mais plausível que a livre iniciativa e a livre concorrência sejam seriamente afetadas pela atividade econômica de uma empresa pública/sociedade de economia, que pela atividade de uma instituição de assistência social ou de educação sem fins lucrativos.

Em segundo lugar, deve ser levado em conta que o que motivou a adoção - em 2003 - da Súmula 724 do STF foi a convicção de que a imunidade das instituições de assistência social e de educação sem fins lucrativos consubstancia norma de estímulo estatal ou sanção premial, destinada a buscar que as referidas instituições continuem prestando serviços que o próprio Estado deveria se encarregar de prestar, daí o cabimento da interpretação extensiva da imunidade[57]. Ora, esse caráter de estímulo estatal (presente na imunidade das instituições de assistência social e educação sem fins lucrativos) não se aplica à imunidade recíproca, daí nos parecer frágil o argumento de que a Súmula 724 deve se aplicar analogicamente aos casos como o discutido no RE 601.392.

1.7. Imunidade das Operações Relativas a Minerais (Art. 155, Parágrafo 3º, da Constituição) e Incidência de Imposto sobre o Serviço de Transporte dos Produtos

No RE 170.784, duas empresas que prestavam serviços de transporte de minerais no âmbito do território do Município de Poços de Caldas (MG) pleiteavam que a prestação desses serviços fosse alcança-

[56] BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de tributar.* 8ª edição, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, pp. 480-481.

[57] No acórdão do RE 237.718 (Relator Ministro Sepúlveda Pertence, Pleno, *DJ* de 6.9.2001), essa convicção fica bastante explícita. Sobre a inspiração da imunidade das instituições filantrópicas de educação e assistência social, o Ministro Sepúlveda Pertence afirma em seu voto (fl. 527) que "a imunidade não é apenas garantia de sua licitude, mas norma de estímulo, de direito promocional, de sanção premial a atividades privadas de interesse público que suprem as impotências do Estado".

da pela imunidade do art. 155, parágrafo 3º, da Constituição, reputando-se inválida a cobrança de ISSQN.

O recurso foi julgado pela Segunda Turma. O Relator, Ministro Marco Aurélio, deu provimento ao recurso, considerando - em voto proferido em agosto de 1999 - que as recorrentes "atuam no campo do gênero 'operações relativas a minerais'" e suas atividades estariam abrangidas pela imunidade, devendo dar-se à norma do art. 155, parágrafo 3º, da Constituição "a maior eficácia possível, visando, justamente, ao melhor desenvolvimento das atividades nele contempladas, isto considerado o custo" (fl. 664).

O Ministro Nelson Jobim pediu vista dos autos em agosto de 1999. Em março de 2006, proferiu voto negando provimento ao recurso, por entender que "as normas constitucionais concessivas de benefícios devem ser interpretadas restritivamente", e que o Relator teria aplicado o art. 155, parágrafo 3º, da Constituição a "uma situação não prevista" no dispositivo" (fl. 669).

Os demais Ministros da Segunda Turma acompanharam o Ministro Nelson Jobim, que redigiu o acórdão.

Exame crítico do acórdão

A prestação jurisdicional realizada pelo STF no julgamento deste recurso extraordinário deixou muito a desejar.

Em primeiro lugar, não há justificativa para que um pedido de vista dure mais de seis anos (o Ministro Nelson Jobim pediu vista dos autos em agosto de 1999 e proferiu seu voto em março de 2006). Mesmo que a matéria em discussão fosse das mais intrincadas e complexas (o que não era o caso), o prazo de mais de seis anos para se elaborar um voto-vista se mostraria excessivo. Infelizmente essa prática vem sendo muito comum no STF, como destacaremos e criticaremos ao longo deste estudo. No caso desse RE 170.784, passaram-se mais de 12 anos entre a distribuição do recurso no STF e a prolação do acórdão que o julgou.

Em segundo lugar, analisando agora a fundamentação do acórdão, é de se criticar que os votos dos Ministros Marco Aurélio e Nelson Jobim nem sequer tenham se referido a um precedente fundamental para a decisão do recurso. Um mês antes do início do julgamento pela Segunda Turma do RE 170.784, que versava sobre a interpretação e aplicação do art. 155, parágrafo 3º, da Constituição, o plenário havia terminado um longo julgamento (RE 227.832) destinado exatamente a fixar a interpretação do Tribunal sobre o exato alcance da imunidade desse art. 155, parágrafo 3º, do texto constitucional. Com efeito, no RE 227.832, cujo julgamento terminou em julho de 1999, o Tribunal decidiu que a imunidade prevista no art. 155, parágrafo 3º, da Constituição não alcança outros aspectos jurídicos ou econômicos que não as *operações* ou *vendas* de minerais. Se no RE 227.832 o Tribunal decidiu que nem mesmo o faturamento das empresas mineradoras, algo estreitamente relacionado com as operações com minerais, se encaixava na imunidade, o que dirá a realização de uma atividade nitidamente distinta: a prestação do serviço de transporte de minerais.

Quando nos manifestamos no presente estudo sobre o recente julgamento do STF acerca da imunidade das receitas decorrentes de exportação em relação às contribuições (REs 564.413, 474.132 e 566.259), criticamos o fato de os votos não terem se debruçado com o devido rigor sobre a jurisprudência do tribunal, especialmente sobre o acórdão do RE 227.832. Aqui, com relação ao RE 170.784, a crítica merece ser feita com mais ênfase ainda, pois o dispositivo constitucional examinado no RE 170.784 era exatamente o mesmo dispositivo examinado no RE 227.832, mas nenhum dos votos se deu conta disso.

Quanto à fundamentação do voto do Ministro Marco Aurélio, a par da ausência de menção e estudo do que restou decidido pelo Tribunal no RE 227.832, também é criticável o argumento segundo o qual o art. 155, parágrafo 3º, da Constituição somente permitiria a cobrança, sobre as atividades ali previstas, de tributos da União e dos Estados, e que a permissão de cobrança de ISS sobre os serviços de transporte de minerais representaria "beneficiar integrante da Federação estranho às hipóteses contempladas" no dispositivo (fls. 663, 664 e 671). Ora, o que estava em discussão não era saber se os municípios podem ou não tributar as atividades mencionadas no art. 155, parágrafo 3º, da Constituição, e sim se a atividade das recorrentes era ou não distinta das previstas no referido dispositivo.

A fundamentação do voto do Ministro Nelson Jobim foi extremamente lacônica. Na verdade, a fundamentação do voto propriamente dita consiste de três frases (fl. 669). Na primeira se afirma que "as normas constitucionais concessivas de benefícios devem ser interpretadas restritivamente". Na segunda, se afirma que o Relator ampliou a interpretação "para alcançar uma situação não prevista" na norma. E na terceira, se afirma que o acórdão recorrido decidiu corretamente a questão, transcrevendo-se um trecho do acórdão segundo o qual se a imunidade é do minério, o destinatário da imunidade são as mineradoras e não as transportadoras.

A primeira afirmação ("as normas constitucionais concessivas de benefícios devem ser interpretadas restritivamente") é extremamente vaga e lacônica. Por "normas constitucionais concessivas de benefícios"

o Ministro está se referindo às normas de imunidade tributária? Se assim é, a afirmação teria de ser muito bem fundamentada, pois são inúmeros os precedentes[58] em que a jurisprudência do Tribunal afirmou expressamente que as normas de imunidade não devem ser interpretadas restritivamente e sim de maneira teleológica, de modo a "maximizar-lhes o potencial de efetividade" (voto do Ministro Sepúlveda Pertence no RE 237.718, *DJ* de 6.9.2001, fls. 521-522).

Além de vaga e lacônica, essa afirmativa do Ministro Nelson Jobim sobre o método apropriado para interpretar o art. 155, parágrafo 3º, da Constituição é contraditória com o que o mesmo Ministro afirmou sobre esse mesmo dispositivo em seu voto no RE 227.832 (fls. 1.001-1.022). Em seu voto no RE 227.832, o Ministro Nelson Jobim não afirmou que o art. 155, parágrafo 3º, da Constituição deveria ser interpretado "restritivamente", mas sim de maneira contextual: "eu dou valor àquilo que se chama interpretação do contexto" (fl. 1.004).

Em resumo, pensamos que o resultado concreto do julgamento do RE 170.784 foi correto, pois a *prestação* de serviço de transporte é atividade que a própria Constituição (art. 155, II, da Constituição) diferencia claramente das *operações* de circulação de mercadoria, e a imunidade do art. 155, parágrafo 3º, da Constituição é voltada a diversas *operações* de circulação de mercadoria, sendo que a única prestação de serviço mencionada no dispositivo é a prestação de serviço de telecomunicações. Se o resultado do RE 170.784 foi correto e justo, a fundamentação dos votos do acórdão foi extremamente falha, o que demonstra não ser tão certa ou segura a tão defendida relação entre o tempo despendido no exame de um recurso e a qualidade técnica do seu julgamento.

[58] Cf. GODOI, Marciano Sebra de (coord.). *Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 202.

2. Igualdade

2.1. Extensão de Benefício Fiscal e Cânone do Legislador Negativo

O RE 405.579 (Relator Ministro Joaquim Barbosa, término do julgamento em 1º.12.2010, *DJ* de 4.8.2011) é um caso interessante que ilustra muito bem os problemas relativos à aplicação do princípio da igualdade no campo tributário.

O acórdão recorrido, do TRF da 4ª Região havia afirmado que a Lei 10.182/2001 teria permitido que montadoras e fabricantes de veículos importassem pneus para revenda (no mercado de reposição) com redução de 40% do imposto de importação, mas teria vedado esse benefício para empresas exclusivamente revendedoras de pneus, como a recorrente. Reputando essa diferença de tratamento como violadora da igualdade prevista no art. 150, II, da Constituição e do princípio da livre concorrência, o acórdão recorrido decidiu estender a regra da redução do imposto de importação também para a recorrente.

No julgamento do RE 405.579, a maioria dos Ministros (Joaquim Barbosa, Eros Grau, Cezar Peluso, Dias Toffoli, Cármen Lúcia e Ellen Gracie) deu provimento ao recurso da União, por entender que seria falsa a premissa (contida no acórdão recorrido) de que a Lei 10.182 teria realmente permitido que montadoras e fabricantes de veículos gozassem da redução do imposto na importação de pneus destinados à simples revenda, não havendo, pois, na lei, qualquer malferimento ao art. 150, II, da Constituição. A corrente minoritária (Ministros Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ayres Britto e Ricardo Lewandoski) negou provimento ao recurso, pois entendeu que a Lei 10.182 instituíra tratamento desigual entre contribuintes que se encontravam em situação equivalente, e o acórdão recorrido agira corretamente ao estender o benefício a quem se viu arbitrariamente excluído do seu gozo.

Exame crítico do julgamento

A interpretação do art. 5º da Lei 10.182/2001 não deixa margem a qualquer dúvida: a redução do imposto de importação foi dirigida pela lei apenas para a importação de "partes, peças, componentes, conjuntos e subconjuntos, acabados e semiacabados, e pneumáticos" destinados à utilização em processo produtivo, não se estendendo a uma importação para simples revenda, mesmo que essa importação para revenda fosse realizada por montadoras e fabricantes.

O acórdão recorrido se equivocou por não compreender que a referência da lei (art. 5º, parágrafo 1º, X) ao "mercado de reposição" foi no sentido de que a redução do imposto também poderia ser usufruída por empresas que importassem partes, peças etc. para serem utilizados na fabricação de autopeças e componentes destinados tanto à fabricação de veículos quanto ao mercado de reposição. Por exemplo: a redução do imposto de importação beneficia um fabricante de amortecedores, não importando se os amortecedores fabricados pelo importador são vendidos para empresas fabricantes de veículos ou para oficinas mecânicas no mercado de reposição.

Portanto, era claramente equivocada a afirmação da recorrente-revendedora de pneus de que a lei havia criado um benefício que permitia às montadoras de veículos importar pneumáticos e revendê-los no mercado de reposição com uma carga fiscal bem inferior àquela incidente sobre a importação de pneumáticos efetuada por simples revendedoras. Aliás, o próprio TRF da 4ª Região, em precedentes mais recentes, constatou que a lei não criara qualquer benefício aplicável à simples importação para revenda[1].

Tivesse a lei feito realmente aquilo que a recorrente afirmou, então estaríamos de acordo com os quatro Ministros que negavam provimento ao recurso da União e mantinham o acórdão recorrido favorável ao contribuinte. O voto do Ministro Gilmar Mendes, apesar de ter incorrido em erro no que diz respeito à interpretação da regra da Lei 10.182, que concedeu o benefício da redução do imposto de importação, foi muito feliz quando instou a Corte a se livrar do "vetusto dogma do legislador negativo para alinhar-se à mais progressiva linha jurisprudencial das decisões interpretativas com eficácia aditiva", no sentido de considerar possível que o Poder Judiciário estenda um benefício a uma categoria excluída pela norma legal.

Em pesquisa anterior[2], voltada ao princípio da igualdade, criticamos os precedentes do STF que consideram que o Tribunal, diante de um caso em que a lei discrimina uma categoria de indivíduos e arbitrariamente a exclui de dado benefício, só poderia agir para invalidar o benefício como um todo, e nunca para estendê-lo a quem se considera

[1] Vide o acórdão prolatado pelo TRF da 4ª Região na AC 2001.70.08.002028-3/PR, Segunda Turma, Relator Desembargador Federal Otávio Roberio Pamplona, *DJ* de 6.12.2007.

[2] GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999, pp. 228-234.

discriminado. Com efeito, temos para nós que se a arbitrariedade estiver não no benefício legal em si mesmo, mas na regra que exclui determinada categoria de indivíduos do gozo deste benefício, a solução adequada é a extensão do benefício.

É extremamente positivo que quatro Ministros tenham se animado a aplicar o princípio da igualdade de modo a estender a uma categoria de contribuintes o benefício que a essa mesma categoria consideraram que havia sido arbitrariamente vedado pelo legislador.

E mesmo quanto à corrente majoritária, que deu provimento - a nosso ver corretamente - ao recurso da União, não se pode considerar que todos os Ministros tenham rechaçado a possibilidade, em tese, de adotar uma "decisão aditiva", tal como proposto pelo voto do Ministro Gilmar Mendes. As declarações de voto dos Ministros que compuseram a corrente majoritária se fundamentaram principalmente na premissa de que a lei *não* instituiu o benefício arbitrário que a recorrente afirmara ter sido instituído. Ou seja, nem todos os Ministros da corrente majoritária rechaçaram especificamente a tese da decisão aditiva como a que melhor implementa o respeito à igualdade; o que se rechaçou por todos os Ministros da corrente majoritária foi a premissa necessária da decisão aditiva: a premissa de que o legislador efetivamente incorreu em discriminação arbitrária.

Ocorre que, na ementa do acórdão, o único fundamento apresentado é o velho bordão segundo o qual "sob o pretexto de tornar efetivo o princípio da isonomia tributária, não pode o Poder Judiciário estender benefício fiscal sem que haja previsão legal específica". Esta ementa, que nem mesmo menciona o problema da interpretação equivocada, pelo acórdão recorrido, da legislação ordinária, não reflete os reais fundamentos utilizados nos votos da corrente vencedora. A Ministra Ellen Gracie, por exemplo, fundamentou seu voto exclusivamente no argumento de que o acórdão recorrido "equivocou-se na interpretação da lei" (fl. 229), não mencionando em momento algum a questão do cânone do legislador negativo. No caso do voto do Ministro Dias Toffoli (fls. 211-221), seu principal argumento foi o de que o acórdão recorrido se equivocou quanto à interpretação da legislação ordinária, jogando o argumento do cânone do legislador negativo um papel claramente secundário.

Por tudo isso, acreditamos que, tivesse realmente a legislação ordinária criado um benefício fiscal em si mesmo regular e válido, mas do qual houvesse sido excluído arbitrariamente certo grupo de contribuintes, o plenário do STF poderia ter suplantado a rigidez do cânone do legislador negativo.

2.2. Lei do Simples Nacional e Concessão de Isenção da Contribuição Sindical Patronal

Quando da edição da Lei 9.317/1996, que estabeleceu em prol das microempresas e empresas de pequeno porte um regime favorecido e simplificado de recolhimento de tributos federais ("Simples"), a Confederação Nacional do Comércio ajuizou ação direta de inconstitucionalidade (ADI 2.006) reputando como inconstitucional a isenção, concedida às microempresas e empresas de pequeno porte, da contribuição sindical patronal (art. 3º, parágrafo 4º, da Lei 9.317). Além de alegar que essa norma isencional abalava a regra constitucional da liberdade e autonomia sindical (art. 8º, I, da Constituição), pois implicava a perda da "maior parcela da arrecadação vertida em favor das entidades sindicais patronais"[3], a inicial da ADI 2.006 também argumentava que a isenção recaía sobre um tributo "constitucionalizado" pelo art. 8º, IV, da Constituição e violava o princípio da igualdade, pois concedia isenção somente da contribuição sindical patronal, mantendo integramente devidos os valores da contribuição sindical dos empregados das micro e pequenas empresas, fazendo com que a representatividade sindical dos trabalhadores restasse privilegiada em comparação com a representatividade sindical patronal.

Em 1999, o plenário indeferiu à unanimidade a cautelar requerida na ADI 2.006 (ADI MC 2006, Relator Ministro Maurício Corrêa, *DJ* de 1º.12.2000). No único voto escrito, o do Relator, não houve exame específico do argumento de violação à igualdade entre as representações sindicais patronais e profissionais. O que mais pesou para o indeferimento da liminar foi o fato de que a petição inicial da ADI não demonstrou com números concretos que a isenção realmente provocaria sérios abalos no financiamento das entidades sindicais patronais.

Com a revogação da Lei 9.317/1996 pela Lei Complementar 123/2006, o exame do mérito da ADI 2.006 restou prejudicado (ADI 2.006, Relator Ministro Eros Grau, *DJ* de 10.10.2008).

A Lei Complementar 123/2006 manteve a isenção da contribuição sindical patronal em favor das micro e pequenas empresas, e novamente o dispositivo foi objeto de ação direta de inconstitucionalidade (ADI 4.033) movida pela Confederação Nacional do Comércio. Além das alegações de subtração de um tributo que teria sido "constitucionalizado" no art. 8º, IV, da Constituição, de violação à liberdade sindical e à igualdade (já contidas na ADI 2.006), agregaram-se as alegações de violação ao dispositivo constitucional que exige lei específica para serem concedidas isenções tributárias (art. 150, parágrafo 6º, da Constituição) e ao dispositivo constitucional que determina caber à lei complementar definir o tratamento diferenciado e favorecido para as micro e pequenas empresas (art. 146, III, *d,* da Constituição).

[3] A petição inicial afirma que a maior parcela do total arrecadado no país a título de contribuição sindical patronal proviria dos valores devidos pelas micro e pequenas empresas. Também é afirmado que a isenção faria com que não mais fosse possível a manutenção das entidades sindicais patronais, por absoluta falta de fontes de custeio. Nenhuma das duas afirmativas é demonstrada na petição inicial com números concretos.

No que diz respeito à alegação de violação da igualdade, a inicial da ADI 4.033 afirma que a isenção da contribuição sindical patronal em favor das micro e pequenas empresas reduzirá as entidades sindicais patronais a uma situação de "inviabilidade" operacional, já que ficarão impedidas de contar com uma "receita vital para seu funcionamento" (p. 19 da inicial), enquanto os sindicatos dos trabalhadores continuarão a contar com a integralidade de suas receitas e a desempenhar normalmente suas funções constitucionais, gerando uma situação de tratamento desigual entre a representatividade sindical patronal e profissional. Como reforço dessa alegação de violação à igualdade, a inicial da ADI fez referência a um precedente em que a Segunda Turma do STF reformou acórdão do TST e considerou que a estabilidade no emprego mencionada no art. 8º, VIII, da Constituição aplica-se tanto ao empregado dirigente de entidade sindical profissional quanto ao empregado que figura na representação de categoria econômica (RE 217.355, Relator Ministro Maurício Corrêa, *DJ* de 2.2.2001).

A ADI 4.033 foi julgada improcedente, nos termos do voto do Relator, Ministro Joaquim Barbosa (*DJ* de 7.2.2011), vencido somente o Ministro Marco Aurélio. No que diz respeito à suposta violação da igualdade, o Relator a descartou por entender que a autora não demonstrou o real impacto da isenção concedida pela lei sobre as receitas das entidades sindicais patronais, nem efetuou uma comparação desse efeito com o impacto que uma isenção da contribuição sindical dos empregados das micro e pequenas empresas teria sobre o custeio das entidades sindicais profissionais.

Na sessão plenária de 15 de setembro de 2010, em voto-vista, o Ministro Marco Aurélio reproduziu seu entendimento formado quando do julgamento da ADI 2.006 e concordou com a alegação da inicial segundo a qual a isenção da contribuição sindical patronal devida pelas micro e pequenas empresas "inviabiliza a própria organização da categoria econômica" e compromete sua "sobrevivência financeira". Ape-

sar de não mencionar o princípio da igualdade, o Ministro Marco Aurélio apontou para o "paradoxo" de a lei isentar as micro e pequenas empresas da contribuição sindical patronal e ao mesmo tempo exigir a contribuição sindical dos empregados, que teriam "potencialidade econômico-financeira menor". O Ministro Marco Aurélio, que foi o único voto vencido, julgou procedente a ação direta, para dar ao dispositivo da LC 123 que dispõe sobre as isenções de contribuições federais uma "interpretação conforme à Constituição", de modo a excluir da sua abrangência a contribuição sindical patronal.

Exame crítico do julgamento

O voto do Ministro Joaquim Barbosa explicitou muito bem a falha constante da alegação de violação à igualdade tal como posta na inicial da ADI 4.033. Para que ficasse caracterizada uma situação de desequilíbrio e tratamento discriminatório das entidades sindicais patronais, em comparação com as entidades sindicais profissionais, desequilíbrio provocado pela isenção questionada na ADI, seria necessário que a inicial indicasse com números concretos a extensão das perdas de receita provocadas desde 1996, quando começou a valer a isenção criada pela Lei 9.317. Mas a inicial não cuida de demonstrar com números efetivos suas afirmações de que a contribuição sindical patronal das micro e pequenas empresas seria "vital" para seu funcionamento, e sua isenção provocaria sua "inviabilidade" operacional.

A propósito de números, a inicial da ADI contém um argumento especioso. Por diversas vezes, afirma-se que pesquisa do IBGE (juntada à inicial) demonstraria que as micro e pequenas empresas do setor de comércio e serviços representam 97,6% do número total de empresas desse ramo estabelecidas no país. Com essas afirmações, procurou-se demonstrar que a isenção da contribuição sindical das micro e pequenas empresas provocaria a perda quase integral das receitas que compõem as fontes de financiamento das entidades sindicais patronais.

O especioso do argumento está no seguinte: o fato de as micro e pequenas empresas representarem 97,6% do total do número de empresas estabelecidas no país no setor de comércio e serviços obviamente não significa que as micro e pequenas empresas concentrem 97,6% do faturamento, do lucro ou do capital presentes no setor, nem muito menos que respondam por 97,6% da arrecadação tributária do setor. Portanto, o único dado numérico explorado na inicial não prova nada.

Seria muito fácil para a autora explicitar na inicial da ação qual era a arrecadação das entidades sindicais patronais antes da Lei 9.317 e qual passou a ser essa arrecadação a partir da entrada em vigor da isenção

questionada na ADI. Como isso não foi feito, presume-se que o impacto da isenção não seja nada parecido com o impacto devastador mencionado na inicial. Mesmo porque a isenção questionada na ADI está em vigor desde 1996, portanto há quase 15 anos, período suficiente para - a serem verdadeiras as alegações contidas na inicial - inviabilizar completamente as atividades da autora e suas representadas[4].

Por outro lado, o Ministro Joaquim Barbosa observou corretamente que, para aferir a violação à igualdade seria necessário que a autora houvesse comparado o potencial de custeio que a contribuição sindical representa para as entidades sindicais profissionais e para as entidades patronais. Desenvolvendo esse ponto de vista contido no voto do Relator, aduzimos que, caso a isenção fosse concedida também para a contribuição sindical dos empregados das micro e pequenas empresas, a perda de arrecadação das entidades sindicais profissionais seria muito maior do que a perda de arrecadação provocada pela isenção da contribuição sindical patronal.

Com efeito, no caso da contribuição sindical patronal, o capital social das empresas é o critério básico de cobrança, conforme determina a CLT (art. 580, III). Como a soma do capital social das médias e grandes empresas é maior do que a soma do capital social - quase sempre irrisório - das muitas pequenas e micro empresas, o impacto da isenção da contribuição sindical prevista na LC 123 não é tão relevante. Já no caso da contribuição sindical dos empregados, o critério básico de cobrança é o volume de mão de obra, conforme determina a CLT (art. 580, I). Como é sabido que as micro e pequenas empresas respondem pela maioria dos trabalhadores empregados no país, principalmente no setor de comércio e serviços, a isenção da contribuição sindical dos empregados traria muito mais perdas para a arrecadação das entidades sindicais profissionais.

Por tudo isso, não há fundamento para afirmar - como fez no seu voto o Ministro Marco Aurélio - que a isenção da contribuição sindical patronal questionada na ADI "inviabiliza a própria organização da categoria econômica" e compromete sua "sobrevivência financeira".

[4] Aliás, relembre-se que no texto da LC 123, tal como aprovado no Congresso Nacional, havia um dispositivo que retirava a contribuição sindical patronal do rol de tributos isentos. A isenção foi garantida por força do veto presidencial ao parágrafo 4º do art. 13. E esse veto (Mensagem 1.098/2006) se baseou exatamente no fato de que a isenção da contribuição sindical patronal já vinha vigorando desde 1996 com a Lei 9.317, sendo que o término da isenção representaria um grave retrocesso na política de incentivo às micro e pequenas empresas.

Quanto ao "paradoxo" apontado pelo Ministro Marco Aurélio, em que as micro empresas estão isentas da contribuição sindical patronal e seus empregados arcam normalmente com a contribuição sindical profissional, há que se levar em conta o seguinte.

Em primeiro lugar, a Constituição determina (arts. 146, III, *d,* 170, IX, e 179) um tratamento tributário menos gravoso para as micro e pequenas empresas, e não para seus empregados. Portanto, o fundamento constitucional para conceder o benefício aplica-se somente quanto à contribuição sindical patronal.

Em segundo lugar, não se pode comparar tão facilmente a capacidade econômica dos empregados com a capacidade econômica das micro e pequenas empresas que são suas empregadoras, afirmando-se de maneira categórica que as micro e pequenas empresas teriam mais capacidade que seus empregados. Para fins de dosimetria da carga tributária, a capacidade econômica das micro e pequenas empresas deve ser comparada com a capacidade econômica das médias e grandes empresas, e a capacidade econômica de cada empregado (de uma micro, pequena, média ou grande empresa) deve ser comparada com a capacidade econômica de outros empregados conforme seu salário, condições familiares, de saúde etc.

Em terceiro lugar, como se viu acima, o impacto da isenção da contribuição sindical patronal sobre as receitas totais dos sindicatos patronais é muito menor do que o impacto de uma eventual isenção da contribuição sindical profissional sobre as receitas total dos sindicatos dos trabalhadores.

Finalmente, com relação ao precedente do RE 217.355, de fato andou muito bem a Segunda Turma ao reformar o entendimento do TST, para quem a regra da estabilidade no emprego prevista no art. 8º, VIII, da Constituição somente protegeria o empregado que fosse dirigente sindical das entidades profissionais, mas não o empregado que fosse dirigente de entidade representativa de categoria econômica. Como observou o voto do Ministro Maurício Corrêa, o risco de pressões e arbitrariedades por parte do empregador (fundamento da norma constitucional) também existe em relação ao empregado que é dirigente de entidade sindical patronal, pois pode muito bem haver conflito entre os interesses da empresa empregadora e os interesses da categoria econômica como um todo.

Apesar de ter sido bem lançado e de ter corrigido uma violação ao princípio da igualdade na aplicação do art. 8º, VIII, da Constituição, o acórdão do RE 217.355 não tem o condão de corroborar a argumentação contida na inicial da ADI 4.033. Enquanto o RE 217.355 versa sobre uma situação em que são palpáveis o desequilíbrio e o risco de prejuízo para as atividades sindicais patronais, no caso da ADI 4.033 foram meramente retóricas - e sem comprovação numérica efetiva - as alegações de "perda de receitas vitais" e "inviabilidade de funcionamento". Como o próprio Ministro Joaquim Barbosa deixou implícito em seu voto, tivesse a autora realmente comprovado que a isenção questionada iria comprometer o desempenho de seu relevante papel institucional e prejudicar a representatividade patronal em relação à representatividade profissional, a decisão do Tribunal seria outra.

2.3. Isenção de Taxas para Membros do Ministério Público

Dentre todas as alegações de inconstitucionalidade examinadas nesta obra, talvez a que gere menos polêmica seja a formulada na ADI 3.260, que questiona a validade de um dispositivo de lei estadual[5] que estabeleceu o seguinte: "O membro do Ministério Público, inclusive o inativo, está isento do pagamento de custas judiciais, notariais, cartorárias e quaisquer[6] taxas ou emolumentos."

A ação direta proposta pela Procuradoria Geral da República, que dentre outros fundamentos alegava a inconstitucionalidade do dispositivo por violação ao princípio da igualdade, foi julgada procedente à unanimidade (ADI 3.260, Relator Ministro Eros Grau, *DJ* de 29.6.2007). O Relator observou que a lei "concede injustificado privilégio aos membros do Ministério Público (...) e isso pelo simples fato de integrarem a instituição, o que viola o princípio da igualdade tributária" (fl. 523).

Exame crítico do acórdão

A inconstitucionalidade do dispositivo é patente, flagrante. O voto do Relator foi preciso em comparar essa benesse concedida aos membros do Ministério Público do Rio Grande do Norte com a benesse concedida pela legislação do imposto de renda - sob a ordem constitucional pretérita[7] - aos magistrados e outras categorias de servidores públi-

5 Trata-se de lei complementar do Rio Grande do Norte que aprovou o Estatuto do Ministério Público daquele Estado.

6 O texto da lei grafa erroneamente "qualquer" ao invés de "quaisquer".

7 Art. 21, IV, da Carta de 1967/1969: "Compete à União instituir imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, salvo ajuda de custo e diárias pagas pelos cofres públicos na forma da lei." Essa ressalva do texto constitucional ("salvo ajuda de custo e diárias pagas pelos cofres públicos na forma da lei") abria as portas para que decretos-leis (como o Decreto-lei 2.019/1983) permitissem que diversas categorias de servidores públicos deixassem de recolher imposto de renda sobre parcelas significativas de seus rendimentos (cf. GODOI, Marciano Seabra de. *Questões Atuais do Direito Tributário na Jurisprudência do STF.* São Paulo: Dialética, 2006, pp. 38-40).

cos. Tanto num como noutro caso, a benesse fiscal consiste em estender indevidamente para a esfera tributária prerrogativas que a ordem jurídica garante para determinadas categorias. A garantia de vitaliciedade e de inamovibilidade para o magistrado e para o membro do Ministério Público é algo justificável, já que estreitamente relacionado com a busca de independência em suas atuações institucionais; mas constitui crassa arbitrariedade estender prerrogativas funcionais para o campo tributário, de modo a criar isenções de taxas ou de impostos em benefício dos ocupantes de tais cargos.

Nas informações que prestou ao STF no bojo desta ADI 3.260, a Governadora do Rio Grande do Norte defendeu o dispositivo legal, aduzindo que "as isenções tributárias consubstanciam privilégios a determinadas categorias ou atividades, decorrentes da *opção do Estado*" (fl. 520, sem destaque no original). Ou seja, ao invés de tentar identificar algum propósito plausível ou alguma justificativa racional para o benefício instituído pelo legislador potiguar, a Governadora preferiu defender a tese de que as isenções podem ser criadas de maneira completamente discricionária, podem erigir "privilégios" que se justificam pelo simples fato de serem fruto da indefectível "opção do Estado". A Governadora certamente não retirou essa tese da obra do mais ilustre dos juristas e magistrados do Rio Grande do Norte: Miguel Seabra Fagundes.

2.4. Licitações e Consideração do Volume de Impostos Pagos pelos Licitantes

Na ADI 3.070, a Procuradoria-Geral da República alegou a inconstitucionalidade de um dispositivo da Constituição do Estado do Rio Grande de Norte que dispunha que, nas licitações promovidas por órgãos daquele Estado, o volume de impostos pagos à Fazenda Pública estadual pelos licitantes seria um dos critérios a nortear a escolha do vencedor do certame.

O fundamento da ação foi a contrariedade da norma ao princípio da igualdade e à regra do art. 37, XXI, da Constituição, segundo a qual o processo de licitação deve assegurar "igualdade de condições a todos os concorrentes", somente permitindo-se a definição de "exigências de qualificação técnica e econômica indispensáveis à garantia do cumprimento das obrigações".

A ação foi julgada procedente por unanimidade (ADI 3.070, Relator Ministro Eros Grau, *DJ* de 19.12.2007). Segundo o Relator, o interesse público impõe que a competição que deve se desenrolar na licitação se dê sob o signo da igualdade, e a norma questionada viola tal

igualdade na medida em que erige como critério de escolha (volume de impostos pagos à Fazenda estadual) algo arbitrário, que em nada se relaciona com os objetivos e os pressupostos da licitação. Nos termos do voto do Relator, único voto escrito constante do acórdão, a norma potiguar foi considerada violadora dos arts. 5º, 19, III, e 37, XXI, da Constituição.

Exame crítico do acórdão

No caso da isenção das taxas em benefício dos membros do Ministério Público (ADI 3.260), o legislador potiguar buscou indevidamente alastrar para o campo tributário prerrogativas funcionais somente justificáveis em outros contextos jurídicos. Inversamente, no caso ora comentado, o legislador potiguar buscou indevidamente estender o interesse fiscal do Estado para outra seara, a das licitações públicas. Tanto num como noutro caso, são geradas normas que diferenciam e privilegiam arbitrariamente determinadas pessoas em detrimento de outras. No caso da norma sobre licitações, há ainda o agravante de que a norma criava indiretamente uma preferência ao Estado do Rio Grande do Norte em detrimento dos outros Estados da Federação (violando-se o art. 19, III, da Constituição), privilegiando-se os fornecedores de bens e serviços estabelecidos no território potiguar.

No precedente citado no voto do Relator - ADI MC 1.824 (Relator Ministro Néri da Silveira, julgamento em 10 de junho de 1998, *DJ* de 29.11.2002), não há a patente inconstitucionalidade presente na norma potiguar, sendo controversa a violação da norma então questionada ao princípio da igualdade e à regra constitucional específica sobre as licitações públicas.

No caso da ADI 1.824, estava em causa um dispositivo da Constituição gaúcha que estabelecia que "na hipótese de privatização das empresas públicas e sociedades de economia mista, os empregados terão preferência em assumi-las, sob forma de cooperativas". Conforme observaram os três votos vencidos (Ministros Néri da Silveira, Sepúlveda Pertence e Ilmar Galvão), a norma constitucional que protege e incentiva o cooperativismo fornece o respaldo necessário para que não se considere arbitrário o critério erigido pela norma gaúcha, desde que a essa norma se dê a interpretação (conforme defendido nos votos vencidos) de que a preferência pelas cooperativas somente deve ocorrer quando estas se encontrarem em condições de igualdade técnica e econômica com seus competidores, o que dificilmente ocorrerá - dizemos nós - nas grandes licitações do setor elétrico e de telecomunicações, por exemplo.

Mesmo assim, após as ácidas e ferinas críticas do Ministro Nelson Jobim ao voto do Relator, a maioria do plenário concedeu a medida cautelar para suspender a execução da norma gaúcha, tida por violadora do art. 37, XXI, da Constituição.

2.5. Isenção de Taxa de Inscrição em Concurso Público para Candidatos Desempregados e Trabalhadores de Baixa Renda

O Governador do Estado do Espírito Santo questionou (ADI 2.672) a constitucionalidade de uma lei - cuja iniciativa coube ao Legislativo capixaba - que determina que, nos concursos públicos "para emprego na Administração Direta e Indireta do Estado do Espírito Santo", garante-se isenção da taxa de inscrição para desempregados e trabalhadores com renda de até três salários-mínimos mensais. Em caso de aprovação no concurso, a lei determina que o candidato beneficiado com a isenção pague a taxa de inscrição mediante desconto em seus vencimentos, em duas parcelas mensais e consecutivas.

O Governador do Espírito Santo argumentou que houve violação da regra constitucional que reserva a legislação sobre provimento de cargos públicos à iniciativa do Executivo (art. 61, parágrafo 1º, II, *c*), violação da proibição constitucional de vinculação do salário-mínimo "para qualquer fim" (art. 7º, IV) e violação do princípio constitucional da isonomia (art. 5º).

A Relatora, Ministra Ellen Gracie, julgou a ação procedente, concordando com as alegações de violação à regra de iniciativa do Executivo e à proibição de vinculação do salário-mínimo (fls. 223-224). Contudo, a maioria dos Ministros seguiu a divergência inaugurada com o voto do Ministro Ayres Britto (ADI 2.672, Redator para o acórdão o Ministro Ayres Britto, *DJ* de 10.11.2006).

O Ministro Ayres Brito afirmou (fl. 226) que não houve violação ao art. 61, parágrafo 1º, II, *c,* da Constituição porque as regras sobre concurso público se referem a um momento anterior ao provimento de cargos públicos propriamente dito, e não houve violação à proibição de vinculação do salário-mínimo (art. 7º, IV, da Constituição) pois essa proibição somente se aplica a vinculações geradoras de regras de indexação potencialmente alimentadoras de inflação, o que não era o caso. Quanto ao princípio da isonomia, o Ministro Ayres Britto afirmou que o caso concreto revela que, para se combater uma desigualdade no plano fático (dificuldade dos mais pobres de terem acesso aos concursos públicos), é necessário criar uma desigualdade no plano jurídico (fl. 236).

A corrente minoritária (Ministros Ellen Gracie, Gilmar Mendes, Celso de Mello e Ricardo Lewandowski[8]) se aferrou principalmente ao argumento de violação à regra de iniciativa do Executivo. O único Ministro da corrente majoritária que considerou que também a isonomia teria sido violada foi o Ministro Ricardo Lewandowski (fls. 232 e 234).

Exame crítico do acórdão

Este caso, julgado em 2006, revela com nitidez o perfil muito menos formalista da atual composição do Tribunal em relação a composições anteriores. Num caso em tudo idêntico ao ora comentado, uma ação direta do Governador do Espírito Santo questionando uma lei de iniciativa do Legislativo que concedera isenção da taxa de inscrição em concurso público para desempregados e trabalhadores de baixa renda tomando como parâmetro o número de salários-mínimos, os Ministros que compunham o Tribunal em 1997 concederam por unanimidade a medida cautelar (ADI MC 1.568, Relator Ministro Carlos Velloso, *DJ* de 20.6.1997), por entenderem que a lei havia vulnerado a reserva de iniciativa do Executivo e a proibição de vinculação do salário-mínimo.

Enquanto no julgamento ocorrido em 1997 nenhum Ministro se animou a comentar o conteúdo socialmente progressista da lei, que afinal buscava afastar um dos obstáculos que impedem uma efetiva igualdade de oportunidades no âmbito de um concurso público, no julgamento ocorrido em 2006 a tônica das discussões foi exatamente o conteúdo - e não a forma - da determinação legal. A iniciativa que provocou a mudança do rumo dos debates coube ao Ministro Ayres Britto, que ingressou no STF em 2003, mas mesmo os Ministros que já integravam a Corte em 1997 foram muito enfáticos na valorização do conteúdo da legislação: o Ministro Marco Aurélio ressaltou o caráter "humanístico" da lei (fl. 228) e o Ministro Sepúlveda Pertence afirmou que o "impressionou" a iniciativa do legislador em procurar assegurar a natureza eminentemente isonômica do concurso público (fl. 229).

Os debates registrados no acórdão indicam um claro embate entre aqueles - como o Ministro Gilmar Mendes e a Ministra Ellen Gracie - que, mesmo reconhecendo o conteúdo socialmente positivo da lei, insistiam na aplicação da jurisprudência do Tribunal (ADI MC 1.568) que condenava os vícios de forma da legislação, e aqueles - como o Minis-

[8] A ata de julgamento, fl. 239, indica que os Ministros vencidos seriam somente Ellen Gracie, Gilmar Mendes e Celso de Mello. Contudo, o voto do Ministro Ricardo Lewandowski (fls. 232 e 234) manifesta-se expressamente pela procedência da ação, considerando inconstitucional a legislação atacada.

tro Ayres Britto e o Ministro Sepúlveda Pertence - que pugnavam por uma interpretação menos rígida quanto aos argumentos de forma, de modo a não frustrar o conteúdo socialmente louvável da lei.

O resultado final do julgamento permite concluir que a maior abertura ou a maior sensibilidade social da atual composição do tribunal faz com que, quando o aspecto material ou substancial de determinada lei indica um claro avanço econômico-social, haja maior probabilidade de o tribunal tornar menos rígido o controle formal da constitucionalidade da lei, mesmo que para isso seja necessário rever algum aspecto de sua jurisprudência.

De nossa parte, pensamos que a lei capixaba não viola nem o art. 7º, IV (vedação de vinculação do salário-mínimo), nem o art. 61, parágrafo 1º, II, *c*, da Constituição (reserva de iniciativa). No caso do salário-mínimo, apesar de a última parte do art. 7º, IV, da Constituição dispor que sua vinculação é vedada "para qualquer fim", a leitura teleológica e contextual do dispositivo não deixa margem a dúvidas no sentido de que o preceito veda a vinculação capaz de provocar indexação monetária e, consequentemente, pressões inflacionárias. Aliás, os precedentes mais atuais (cf. ADPF MC 95, Relator Ministro Eros Grau, *DJ* de 11.5.2007) caminham exatamente nessa linha de entendimento adotada na ADI 2.672. Tampouco vemos violação da lei capixaba ao art. 61, parágrafo 1º, II, *c*, da Constituição: apesar de dizer respeito a concurso público e consequentemente estar indiretamente ligada ao tema do "provimento de cargos", a isenção da taxa de inscrição para desempregados e trabalhadores de baixa renda é medida genérica que não configura qualquer ingerência sobre o mérito propriamente dito da política de provimento de cargos públicos.

Quanto ao princípio da isonomia, a lei capixaba é um exemplo a ser seguido por todos os outros entes federativos, no sentido de buscar por todas as maneiras afastar os obstáculos sócioeconômicos que atualmente impedem que os cidadãos brasileiros tenham uma efetiva igualdade de oportunidades no desenvolvimento de suas aptidões e capacidades humanas.

2.6. Concessão de Crédito Presumido pela Administração Tributária e Consideração da Regularidade Fiscal do Contribuinte

No RE 403.205, um contribuinte reputa inconstitucional o procedimento do Fisco gaúcho que, ao analisar pedido de concessão de benefício fiscal, o indeferiu sob a alegação da existência de crédito tributário lançado contra o requerente, que teria praticado infração à legislação tributária. Dentre outros argumentos, o contribuinte alega que houve violação ao princípio da igualdade, pois, com a negativa de concessão do benefício (crédito presumido de ICMS), a recorrente "passou a concorrer em desvantagem com os distribuidores de produtos farmacêuticos do Rio Grande do Sul e de outros estados, que gozam do incentivo" (fl. 486).

A Segunda Turma negou provimento por unanimidade ao recurso do contribuinte e manteve o acórdão do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul (RE 403.205, Relatora Ministra Ellen Gracie, *DJ* de 19.5.2006).

No que diz respeito à questão da violação da igualdade, a Relatora afirmou que careceria de "congruência lógica" (fl. 492) exigir que a Administração Tributária concedesse benefício fiscal para contribuintes em inadimplência. A violação à igualdade foi rejeitada, pois com a existência de créditos tributários lavrados contra a recorrente, a Relatora entendeu como não caracterizada a "identidade de situação jurídica" (fl. 491) entre a recorrente e os demais contribuintes.

O acórdão foi objeto de dois embargos de declaração, e posteriormente de embargos de divergência, distribuídos em fevereiro de 2009 ao Ministro Marco Aurélio.

Exame crítico do acórdão

Pelo menos no que diz respeito à questão da pretensa violação da igualdade[9], parece-nos ter decidido corretamente a Segunda Turma. Em se tratando de um benefício fiscal voltado "ao interesse econômico e social do Estado" e que segundo a norma de regência deveria ser concedido individualmente pela Administração a cada requerente, não se revela arbitrária ou despida de racionalidade a consideração de existência de crédito tributário lavrado contra o requerente como um fator que prejudica a concessão do benefício.

Estamos supondo que no caso concreto o contribuinte não conseguiu promover a suspensão do crédito tributário, pois restou afirmado no acórdão recorrido que a negativa da Administração estava baseada em "lançamento cujo crédito não está suspenso" (fl. 493).

Caso o crédito tributário tivesse sua exigibilidade suspensa, a recusa na concessão do benefício fiscal seria inválida. Caso não se tratas-

[9] O recurso também alega que o decreto que criou o benefício fiscal não teria autorizado a Administração a condicionar sua concessão a qualquer circunstância pessoal do requerente.

se da concessão de benefício fiscal, e sim de aspectos necessários ao normal desenvolvimento dos atos e negócios do contribuinte - como a autorização da Administração para a emissão de talonário de notas fiscais -, também seria inválida a negativa da Administração lastreada na existência de créditos fiscais lavrados contra o contribuinte, pois nesse caso a negativa do Fisco teria o propósito de, indiretamente, forçar o contribuinte ao pagamento dos créditos tributários, tema que será desenvolvido com detalhes no capítulo dessa obra destinado às chamadas "sanções políticas" na jurisprudência do STF.

Em suma, entendemos que, em se tratando de benefícios fiscais criados pelo legislador e implementados caso a caso pelo Executivo, em princípio não viola a igualdade tomar a existência de créditos tributários plenamente exigíveis contra o requerente como causa para a negativa ou o cancelamento do benefício.

2.7. Diferença entre Taxas de Juros de Mora em Situações em que a União é Credora ou Devedora

O tema da igualdade foi bastante debatido por ocasião do julgamento do RE 453.730 (Relator Ministro Gilmar Mendes, *DJ* de 24.8.2007). Neste recurso, a União requeria a reforma de acórdão que havia considerado inconstitucional, por violação ao princípio da igualdade, um dispositivo de lei (art. 1°-F da Lei 9.494/1997, na redação dada pela Medida Provisória 2.180-35/2001) que determinava que não poderiam ultrapassar o percentual de 6% ao ano os juros de mora no caso de "condenações impostas à Fazenda Pública para pagamento de verbas remuneratórias devidas a servidores e empregados públicos".

O acórdão recorrido fez menção ao art. 161, parágrafo 1°, do Código Tributário Nacional[10] e considerou que violaria a igualdade a União cobrar 1% ao mês de juros de mora quando figura como credora de dívidas tributárias, e somente pagar 0,5% ao mês de juros de mora quando figura como devedora de verbas remuneratórias a seus servidores e empregados.

No plenário, por sete votos a quatro, prevaleceu o ponto de vista do Relator, Ministro Gilmar Mendes, que argumentou que a ordem jurídica prevê diversos regimes jurídicos quanto à taxa dos juros de mora devidos pela Fazenda Pública nas mais diversas situações - há taxas mais baixas para os casos de desapropriação para fins de reforma agrária, por

[10] "Art. 161, § 1°. Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês."

exemplo -, e que a diferenciação entre esses regimes somente seria atentatória à igualdade caso fosse arbitrária e não estivesse fundamentada em critérios objetivos e racionais.

A posição minoritária, que contou com os votos dos Ministros Cármen Lúcia, Ayres Britto, Marco Aurélio e Sepúlveda Pertence, defendeu não haver justificativa para a legislação estabelecer o teto de 0,5% ao mês para os juros de mora nos casos em que a União figura como devedora de créditos alimentares a servidores e empregados, e ao mesmo tempo estabelecer uma taxa superior (1% ao mês) quando se trata da cobrança de créditos tributários.

Exame crítico do acórdão

I

Consideramos correta a tese geral proposta no voto do Ministro Gilmar Mendes (fls. 2.630-2.638) e desenvolvida no voto do Ministro Joaquim Barbosa (fls. 2.660-2.671): o princípio da igualdade não exige que a legislação necessariamente defina a mesma taxa de juros de mora em todas as diversas situações em que a União seja credora ou devedora. O princípio da igualdade exige, isto sim, que os distintos tratamentos conferidos pelo legislador sejam racionalmente justificáveis[11].

Como bem observou o Ministro Joaquim Barbosa (fls. 2.668-2.669), pode haver motivos que justifiquem que o legislador estabeleça uma taxa de juros de mora menor em determinado caso, e uma taxa de juros de mora maior num caso diferente, desde que em nenhuma hipótese o crédito seja corrigido por índices inferiores à inflação (o que comprometeria a própria efetividade do direito de propriedade do credor e incentivaria que o devedor não pagasse sua dívida no prazo devido), e desde que em nenhuma hipótese a taxa de juros de mora seja tão alta a ponto de incentivar o credor a ir caprichosamente a juízo somente para aumentar o valor real de seu crédito.

Esta tese geral, que de resto não chegou a ser devidamente enfrentada pelos votos vencidos, nos parece correta. Contudo, os votos vencedores deveriam ter desenvolvido até o fim essa tese, de modo a efetuar com rigor, no caso concreto, um teste que verificasse se a distinção entre as taxas de juros de mora mencionadas pelo acórdão recorrido é ou não arbitrária.

[11] Sobre nossa posição a respeito do tema da igualdade e sua aplicação no Direito Tributário, cf. GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999.

Vejamos em primeiro lugar a questão da diferença (mencionada mas não examinada em profundidade no voto do Ministro Gilmar Mendes) entre a taxa de juros de mora no caso de pagamento de indenizações por desapropriação de imóveis para fins de reforma agrária (art. 5º, parágrafo 3º, da Lei 8.177/1991) e a taxa de juros de mora aplicáveis ao pagamento de verbas remuneratórias devidas a servidores e empregados públicos (art. 1º-F da Lei 9.494/1997). Desde que se garanta a "preservação do valor real" (art. 184 da Constituição) do imóvel desapropriado, não se mostra arbitrário que o legislador defina juros de mora a taxas menores para os pagamentos de indenizações da reforma agrária e a taxas maiores para o pagamento de verbas remuneratórias devidas a servidores e empregados públicos. Com efeito, no primeiro caso, o pagamento não decorre da prática de um ilícito por parte da União, tratando-se de desapropriação de um imóvel que não cumpria sua função social, em cumprimento da política de reforma agrária constitucionalmente definida; já no segundo caso, a União paga juros de mora porque haverá descumprido o ordenamento jurídico em detrimento dos direitos dos servidores, e se trata de pagamento de verbas alimentares. Portanto, resta plenamente justificado que no primeiro caso o legislador haja fixado a correção monetária acrescida de 1%, 2% ou 3% ao ano a título de juros de mora, e no segundo caso a correção monetária acrescida de 6% ao ano a título de juros de mora.

Mas vejamos agora a comparação entre a taxa dos juros de mora devidos quando a União cobra seus créditos tributários (art. 13 da Lei 9.065/1995) e a taxa dos juros de mora devidos quando a União é devedora de verbas remuneratórias a seus servidores e empregados (art. 1º-F da Lei 9.494/1997). Tanto o Ministro Gilmar Mendes[12] quanto o Ministro Joaquim Barbosa[13] reputaram como justificado e razoável que o legislador determine que os juros de mora no caso de cobrança de créditos tributários correspondam à taxa de mercado com que a União deve arcar para rolar sua dívida mobiliária, ou seja, a taxa Selic, que também define o montante dos juros de mora no caso de repetição do indébito tributário, em que a União figura como devedora (art. 39, parágrafo 4º, da Lei 9.250/1995).

A lógica desse raciocínio considerado razoável por ambos os Ministros é a seguinte: se o contribuinte comete um ato ilícito contra a

[12] "Presume-se que se não houve o pagamento do tributo na data devida, a Fazenda Pública terá que buscar empréstimos no sistema financeiro" (fl. 2.637).

[13] "O emprego de um índice próprio para remuneração do capital reduz a vantagem econômica que o contribuinte poderia ter ao optar por não solver suas obrigações tributárias (...)" (fls. 2.669-2.670).

União, não lhe pagando o que deve na data do vencimento da obrigação, a intensidade dos juros de mora deve refletir o ônus financeiro que tal ato ilícito irá provocar na esfera patrimonial do credor. Concordamos com os Ministros que tal raciocínio é justo e razoável, pois impede que ao devedor seja mais vantajoso pagar o que deve somente após anos e anos de disputa judicial.

Mas o Ministro Gilmar Mendes não respondeu a uma pergunta fundamental: por que esse raciocínio que lastreia a definição dos juros de mora em matéria tributária não pode ou não deve valer também para a hipótese em que a União pratica um ato ilícito contra um servidor e a ele não paga o que deve na data prevista em lei? Por que nessa situação deixaria de ser aplicável o raciocínio de que o devedor (autor do ato ilícito) deve repor ao credor os custos financeiros advindos da mora?

O Ministro Gilmar Mendes, após discorrer sobre a necessidade de os juros de mora no caso tributário refletirem os índices de mercado (pois afinal de contas "a Fazenda Pública terá que buscar empréstimos no sistema financeiro"), limitou-se a afirmar que "não se pode comparar a remuneração do indébito tributário com o pagamento de verbas remuneratórias" (fl. 2.637). O Ministro não aduz os motivos para não se poder fazer essa comparação. Ora, assim como se admite realisticamente que a União tem que recorrer ao mercado financeiro (pagando os juros Selic) quando se vê indevidamente privada de recursos essenciais aos gastos públicos (os tributos), por que não se admite também com a mesma dose de realismo que os servidores públicos se veem na obrigação de recorrer ao endividamento quando indevidamente privados de verbas essenciais (posto que de natureza alimentar) por força de um ato ilícito praticado pela União? Por que, no segundo caso, os juros de mora não são fixados pelo legislador num patamar aproximado à taxa de juros com que o servidor público terá que arcar, por exemplo, numa modalidade de empréstimo consignado?

O Ministro Joaquim Barbosa afirmou em seu voto ter chegado à conclusão de que "as circunstâncias que caracterizam a mora tributária não são análogas àquelas que caracterizam a mora do pagamento de verbas remuneratórias aos servidores públicos" (fl. 2.669). Contudo, não há no voto quaisquer razões ou argumentos que fundamentem essa afirmação.

Segundo o Ministro Joaquim Barbosa, a "primeira diferenciação" se daria pela "circunstância" de que a mora no pagamento de tributos impele a Fazenda a buscar recursos no mercado financeiro, e com isso se justifica que o montante dos juros mensure "o dano causado pelo inadimplemento, isto é, a necessidade de emissão de títulos públicos ou

a tomada de empréstimos" (fl. 2.669). Mas acaso não se aplica também aos servidores da União essa "presunção"[14] de que o credor, privado dos recursos com que legitimamente contava, tem que incorrer em custos financeiros para fazer face à mora do devedor? O Ministro Joaquim Barbosa não responde a essa pergunta que nos parece crucial, e passa a discorrer (fls. 2.669-2.670) sobre o que seria uma segunda diferenciação entre as duas moras.

A segunda circunstância diferenciadora estaria em que (fls. 2.669-2.670):

> "a mora tributária também se distingue da mora remuneratória na medida em que também tem por função evitar a especulação judicial, isto é, o uso da inadimplência como opção economicamente viável de financiamento, em inequívoco prejuízo do Estado".

Concordamos inteiramente que os juros de mora devem evitar a especulação judicial. Mas por que essa função de evitar a especulação judicial não se deve levar em conta também na fixação dos juros de mora para os casos em que a União é devedora de verbas a seus servidores? Os ocupantes do Poder Executivo acaso estariam isentos de incorrer no mesmo cálculo utilitarista que pode levar o contribuinte a optar por não pagar o tributo na data devida, caso os juros de mora se mostrem muito aquém da realidade do mercado financeiro? Aliás, os votos vencidos tiveram como principal fundamento a necessidade de a legislação fixar uma taxa de juros de mora que pudesse "inibir fortemente o desrespeito a direitos de caráter alimentar" (voto do Ministro Ayres Britto, fl. 2.687).

Portanto, nossa conclusão é que a corrente vencedora não desenvolveu satisfatoriamente, nem testou com rigor no caso concreto, a tese - em si correta - de que "nada há na Constituição federal que impeça o legislador de exercer seu poder de conformação normativa, estabelecendo disciplina diversa para situações diferenciadas, desde que justificadas as diferenciações (...)" (voto do Ministro Joaquim Barbosa, fl. 2.668).

Por outro lado, tanto a corrente vencedora quanto a corrente vencida[15] cometeram o equívoco de supor que os juros de mora aplicáveis

[14] Tanto o Ministro Gilmar Mendes quanto o Ministro Joaquim Barbosa adotam o termo "presunção" para se referirem a esse comportamento da União.

[15] Quanto ao acórdão recorrido, o erro - indicado pelos Ministros da corrente vencedora - foi supor que a legislação federal fixa em 1% ao mês os juros de mora para a cobrança de créditos tributários, numa aplicação apressada do art. 161, parágrafo 1º do CTN.

ao campo tributário (taxa Selic) seriam superiores ou "mais elevados" (fl. 2.636) do que a remuneração prevista no art. 1º-F da Lei 9.494/1997 (juros de mora de 6% ao ano). Não se levou em consideração que a taxa Selic aplicável à mora tributária exclui qualquer incidência de correção monetária, ao passo que os 6% ao ano da norma do art. 1º-F da Lei 9.494/1997 se somavam na prática das condenações judiciais à correção monetária medida pelo índice oficial de inflação, o IPCA (Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo)[16].

Num contexto macroeconômico de queda da taxa de juros Selic e manutenção da inflação, a remuneração pela mora dos créditos tributários pode se igualar ou mesmo ficar aquém da remuneração pela mora das verbas dos servidores tal como prevista no art. 1º-F da Lei 9.994/1997. Em 2009, por exemplo, a Selic acumulada ficou em 9,92% e o IPCA acumulado ficou em 4,31%. Na redação do art. 1º-F examinada pelo STF no precedente ora comentado, em 2009 a remuneração dos servidores (correção monetária de 4,31% mais juros de mora de 6%) superaria a remuneração prevista para os créditos tributários (9,92%). O mesmo se deu em 2010: a taxa de inflação (IPCA de 5,9%) acrescida de 6% ao ano resultou em 11,9% de remuneração anual, superando a Selic acumulada em 2010 (9,78%).

II

Até aqui, sempre que nos referimos ao art. 1º-F da Lei 9.494/1997, estávamos nos remetendo à redação dada ao artigo pela Medida Provisória 2.180-35, de 2001, que se referia aos juros de mora de 6% ao ano, que, como explicamos acima, não é algo que possa se considerar "inferior" à remuneração prevista para os juros de mora na cobrança de créditos tributários (Selic). Em 2009, contudo, o legislador alterou novamente a redação do artigo, desta feita para estabelecer um patamar de juros de mora que a nosso ver desafia deslavadamente o princípio da igualdade. A redação dada ao artigo pela Lei 11.960/2009 determina que, em qualquer tipo de condenação contra a Fazenda Pública, os juros de mora somados à correção monetária corresponderão à remuneração da caderneta de poupança[17].

[16] Calculado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, com base nos gastos gerais de famílias com rendimento de um a 40 salários-mínimos.

[17] "Art. 1º-F. Nas condenações impostas à Fazenda Pública, independentemente de sua natureza e para fins de atualização monetária, remuneração do capital e compensação da mora, haverá a incidência uma única vez, até o efetivo pagamento, dos índices oficiais de remuneração básica e juros aplicados à caderneta de poupança." (Redação dada pela Lei 11.960/2009)

Por sua forma de cálculo[18], a remuneração da caderneta de poupança geralmente apresenta uma taxa de juros reais pouco superior a zero[19], ou fica mesmo aquém da própria inflação, como de fato ocorreu no primeiro quadrimestre de 2010[20].

A nova redação do dispositivo legal não garante a preservação do valor real dos débitos da Fazenda Pública e é um convite malicioso para que os entes públicos pratiquem o que o Ministro Joaquim Barbosa corretamente censurou e qualificou de especulação judicial em seu voto no RE 453.740. Com o disposto na Lei 11.960/2009, o ente público tem a certeza de que a mora em que ele vier a incorrer contra servidores e outros credores será extremamente barata, podendo mesmo chegar a ficar abaixo das taxas de inflação. Neste último caso, o inadimplemento de uma obrigação no prazo do vencimento irá representar, para a Fazenda Pública, a diminuição do valor real de sua dívida.

De um ponto de vista pragmático, a definição da taxa Selic (Lei 9.065/1995) para a cobrança dos créditos tributários parece ter conseguido algo positivo: impedir que as empresas ganhem mais deixando de pagar, do que pagando em dia seus débitos tributários. De um ponto de vista pragmático, a definição da taxa da caderneta de poupança (Lei 11.960/2009) como critério de remuneração dos créditos cobrados em juízo contra as Fazendas Públicas parece ter conseguido algo pérfido: induzir a Fazenda Pública a descumprir suas obrigações. Com efeito, de duas, uma: ou o credor-lesado deixará de reclamar seus direitos na Justiça, ou então o ônus financeiro gerado pela condenação fazendária será muito menor do que o benefício financeiro gerado com o não pagamento em dia das obrigações fazendárias.

[18] A remuneração da caderneta de poupança é formada pela soma de duas parcelas: taxa de juros de 0,5% ao mês e a chamada TR - Taxa Referencial. A primeira parcela (0,5% ao mês) consiste numa taxa historicamente muito inferior a qualquer taxa de juros de mercado no Brasil, e que pode ser inferior à própria inflação (a inflação oficial de 2010 foi de 5,9%). A segunda parcela - TR - consiste num cálculo efetuado pelo Banco Central com base na remuneração dos certificados de depósitos bancários (CDBs), mas esse cálculo envolve a aplicação de um redutor que acaba por retirar da variação da TR qualquer semelhança com índices de juros de mercado (no ano de 2009, a variação da TR foi de apenas 0,7%). Ou seja, a remuneração das cadernetas de poupança não leva em conta a inflação do período, nem se aproxima de qualquer taxa de juros de mercado.

[19] No acumulado de 2010, a inflação correspondeu a 5,9% (IPCA) e a remuneração das cadernetas de poupança correspondeu a 6,81%. Ou seja, os juros reais foram de apenas 0,9% ao ano.

[20] De janeiro a abril de 2010, as cadernetas de poupança renderam 2,10%, ao passo que o IPCA acumulou variação de 2,65%. Isso mostra que a Lei 11.960 não preserva nem mesmo o direito de propriedade dos credores da Fazenda Pública, pois esta pode conseguir, com o inadimplemento de sua obrigação, a redução real dos valores a pagar.

É preciso não se deixar levar pelo argumento especioso segundo o qual, se milhões de brasileiros têm suas cadernetas de poupança remuneradas de determinada maneira, nada mais razoável que aplicar essa mesma remuneração para cálculo dos juros de mora da Fazenda. Não se pode comparar a adesão voluntária, contratual a determinada forma de remuneração com a imposição legal dessa mesma forma de remuneração a determinados credores, ainda mais quando se tem em mente que os juros de mora decorrem da prática de um ato ilícito pelo poder público contra aqueles credores. Além disso, a tradicional adesão contratual nas cadernetas de poupança só se explica por dois claros motivos: a maior segurança em relação às aplicações em fundos de investimento, e a isenção do imposto de renda sobre os rendimentos, sendo que nenhuma dessas duas vantagens se aplica à situação daquele que foi esbulhado de seu direito pelo ente público.

Se mantiverem e continuarem sustentando a tese geral esboçada nos votos que deram no RE 453.740, não temos dúvida de que os Ministros da corrente majoritária considerarão inconstitucional a redação atual do art. 1º-F da Lei 9.494/1997, valendo lembrar que o Ministro Joaquim Barbosa afirmou expressamente que seria inconstitucional a fixação de juros de mora em percentual abaixo da inflação (fl. 2.668). Quanto aos Ministros que compuseram a corrente minoritária, terão ainda mais motivos para denunciarem a inconstitucionalidade da medida.

3. Irretroatividade e Anterioridade

3.1. Anterioridade e Prorrogação da Incidência de Determinado Tributo ou de Determinada Alíquota

No ano de 2002, por ocasião do julgamento de duas ações diretas de inconstitucionalidade contra a EC 37/2002 (que prorrogou a vigência da CPMF), o plenário do STF decidiu, por unanimidade, que não deve obediência à regra da anterioridade tributária a norma publicada antes do término de vigência de um tributo, que se limita a prorrogar, no tempo, referida vigência (ADIs 2.666 e 2.673, Relatora Ministra Ellen Gracie, *DJ* de 6.12.2002)[1].

A mesma questão voltou a se colocar perante o plenário em 2009. Desta feita, tratava-se de normas que prorrogavam determinadas alíquotas que, não fossem as tais normas de prorrogação, deixariam de valer. Em ambos os casos, as normas de prorrogação foram publicadas nos últimos dias antes daquela que seria a data final para a vigência das alíquotas temporárias. No RE 566.032 (Relator o Ministro Gilmar Mendes, *DJ* de 23.10.2009), tratava-se da norma constitucional (EC 42/2003) que prorrogou a vigência da alíquota de 0,38% da extinta CPMF. Não fosse a norma de prorrogação, passaria a viger - no dia seguinte à publicação da emenda - a alíquota de 0,08%. Já no RE 584.100 (Relatora Ministra Ellen Gracie, *DJ* de 5.2.2010), tratava-se de lei ordinária de São Paulo, que prorrogou a alíquota de 18% do ICMS. Não fosse a norma de prorrogação, passaria a viger a alíquota de 17%.

No RE 584.100, a Relatora Ministra Ellen Gracie simplesmente fez referência ao decidido nas ADIs 2.666 e 2.673, e reafirmou que a regra constitucional da anterioridade somente seria aplicável "nos casos de criação ou majoração de tributos, não nos casos de simples prorrogação de alíquotas já aplicadas anteriormente" (fl. 1.185). Já no RE 566.032, o Relator Ministro Gilmar Mendes aduziu o argumento de que o contribuinte já arcava com a alíquota de 0,38% e que haveria somente uma "expectativa de diminuição de alíquota". Diante disso, o Ministro concluiu: "Cabe lembrar que esta Corte, reiteradamente, afasta a tese de direito adquirido a regime jurídico, hipótese que se aproxima a esse caso" (fl. 1.760).

Em ambos os casos, a posição dos Relatores foi majoritária, ficando vencidos os Ministros Marco Aurélio, Ayres Britto e Celso de Mello.

[1] Sobre os fundamentos de referidos acórdãos, cf. GODOI, Marciano Seabra de. *Questões Atuais do Direito Tributário na Jurisprudência do STF.* São Paulo: Dialética, 2006, pp. 32-34.

Os argumentos da corrente vencida foram os de que a teleologia da regra da anterioridade é justamente evitar a surpresa e permitir o planejamento das ações do contribuinte, e, nos casos concretos, as normas segundo as quais determinadas alíquotas dariam lugar a alíquotas menores foram abruptamente revogadas.

Exame crítico dos acórdãos

A valer a premissa de que as normas constitucionais devem ser interpretadas e aplicadas de forma a privilegiar o contexto e a teleologia da norma, os argumentos da corrente majoritária não parecem convincentes.

Em seu voto no RE 566.032, o Ministro Gilmar Mendes deu muita ênfase ao fato de que o contribuinte já arcava com a alíquota de 0,38%, e que haveria somente uma "expectativa de diminuição de alíquota", concluindo: "Cabe lembrar que esta Corte, reiteradamente, afasta a tese de direito adquirido a regime jurídico, hipótese que se aproxima a esse caso" (fl. 1.760).

O Ministro Gilmar Mendes não deve ter se apercebido do fato, mas, ao invés de fundamentar a não aplicação da regra da anterioridade, o seu argumento na verdade serve de fundamento para a posição inversa, a posição da corrente minoritária. Com efeito, a aplicação da regra da anterioridade se baseia exatamente na existência de uma simples "expectativa" - por parte do contribuinte - de que o ordenamento jurídico não será alterado para aumentar as exigências tributárias. O princípio da não surpresa, cerne da anterioridade, socorre exatamente àquele que tem "mera expectativa", a expectativa de que o ordenamento tributário se manterá como se encontra, e no caso concreto o ordenamento jurídico previa que a alíquota seria efetivamente reduzida numa data concreta.

De outra parte, o Ministro Gilmar Mendes procura rechaçar a aplicação da regra de anterioridade afirmando que "não existe direito adquirido a determinado regime jurídico, hipótese que se aproxima a esse caso". Não vemos tal aproximação. Qual seria a relação - ainda que aproximada - entre a aplicação da regra da anterioridade e a suposição de um direito adquirido a determinado regime? No caso concreto, o contribuinte não afirmou nem sugeriu ter direito adquirido a coisa alguma, a regime jurídico algum, simplesmente requereu que a eficácia da alteração legislativa fosse precedida de certo lapso de tempo. Ora, se o contribuinte afirmasse ou sugerisse que tinha direito adquirido a recolher o tributo sob determinada alíquota, não pediria ao juiz a aplicação da regra da anterioridade, e sim que continuasse indefinidamente a recolher o tributo sob aquela alíquota, em relação à qual teria o tal direito adquirido. Mais uma vez há um defeito lógico na argumentação.

Aos Ministros da corrente majoritária, cabe perguntar singelamente o seguinte: uma norma a determinar que a alíquota *x* extinguir-se-á na data de 31 de dezembro acaso não é digna de gerar no contribuinte uma legítima expectativa de que tal extinção efetivamente ocorrerá? Em termos de potencial de criação de expectativas legítimas no contribuinte (e é disso mesmo que se trata na regra de anterioridade), há diferença relevante entre essa norma e uma norma que simplesmente determina que a alíquota do tributo, de forma permanente, é de *x?* Se ambas as normas são igualmente capazes de gerar legítimas expectativas no contribuinte, por que considerar que a anterioridade somente deve proteger o contribuinte no segundo caso, mas não no primeiro?

Talvez os Ministros não tenham percebido, mas essa postura do tribunal quanto à anterioridade, tomada em 2006 e que em 2009 infelizmente pareceu se consolidar no plenário do STF, leva, curiosamente, à seguinte conclusão: em relação a uma norma constitucional ou infraconstitucional que declara solenemente que determinada alíquota ou que determinado tributo será cobrado apenas de forma temporária e extinguir-se-á em certa data, o STF considera que sua revogação, mesmo que operada no último dia do prazo previsto originalmente, *não supõe surpresa alguma,* sendo, antes, aquilo com que o contribuinte deveria razoavelmente contar...

3.2. Anterioridade e Redução de Descontos para Pagamento de Tributo à Vista

O alcance da regra da anterioridade tributária foi novamente posto em discussão no julgamento da medida cautelar requerida na ADI 4.016 (Relator Ministro Gilmar Mendes, *DJ* de 24.4.2009). O objeto da ação direta era uma lei ordinária do Estado do Paraná que reduziu e extinguiu determinados descontos (relacionados ao pagamento à vista e em uma só parcela) concedidos pela lei que regula a exigência do IPVA - Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores.

A argumentação contida na ação era, basicamente, a de que a redução de alguns descontos, e a extinção de outros, implicam majoração do imposto. Publicada a nova lei em 24 de dezembro de 2007, alegou-se que as normas que extinguiam ou reduziam os descontos não poderiam ter eficácia em relação ao IPVA incidente em 1º de janeiro de 2008, devendo ser observado o prazo de anterioridade previsto no art. 150, III, *c*, da Constituição. Como a lei afirmava em seu art. 3º que entraria em vigor "na data de sua publicação", requereu-se fosse declarada a inconstitucionalidade de tal norma, sem redução de texto, de modo que a entrada da lei em vigor na data de sua publicação não valesse para as normas que reduziram e extinguiram os tais descontos no pagamento do IPVA.

O Relator Ministro Gilmar Mendes indeferiu a cautelar. Em seu voto, o Ministro destacou a linha jurisprudencial do Tribunal que não considera cabível a aplicação da regra de anterioridade em casos de simples modificação dos fatores de correção monetária, de simples alteração do prazo de pagamento do tributo (Súmula 669[2]), ou de revogação de isenções (fl. 58), afirmando que essa linha de precedentes seria suficiente para a análise do caso concreto. O Ministro Gilmar Mendes rechaçou o argumento de que a extinção de alguma hipótese de desconto, ou a redução da intensidade de outros descontos, configura aumento ou majoração do imposto para fins de aplicação da regra da anterioridade. Se o Tribunal considera que revogação de isenção não configura aumento ou majoração de imposto, argumentou o Relator, com mais razão deve-se considerar que extinção ou redução de descontos tampouco configura aumento do imposto. Contudo, o Relator deu mostras de que poderá rever essa posição, destacando que se tratava de um "juízo sumário de delibação", e que no julgamento do mérito da ação direta poder-se-ia analisar o tema com mais profundidade, acenando inclusive para "eventuais modificações na jurisprudência" (fl. 61).

O único voto divergente foi o do Ministro Cezar Peluso, que concedeu a medida cautelar considerando que diminuição ou extinção de um desconto previsto em lei implica "automática e aritmeticamente" aumento do valor do tributo devido (fl. 62).

Exame crítico do acórdão

O voto do Ministro Gilmar Mendes procurou ser fiel à jurisprudência do tribunal. Com efeito, se a revogação de isenções não é qualificada pela jurisprudência do tribunal como efetivo aumento ou majoração de tributos (Súmula 615[3]; RE 204.062, Segunda Turma, Relator Ministro Carlos Velloso, *DJ* de 19.12.1996), então a extinção ou redução de desconto para pagamento à vista tampouco o seria.

Contudo, e já que o próprio Relator vislumbrou em seu voto a possibilidade de uma eventual modificação na jurisprudência, consideramos que deve ser revista pelo tribunal esta postura segundo a qual a revogação de isenções não configura aumento de tributo, e por conseguinte não deve respeitar a regra constitucional da anterioridade.

Na doutrina, a quase totalidade dos autores brasileiros já abandonou há muitas décadas a concepção de que na isenção ocorreria normal-

[2] Súmula 669: "Norma legal que altera o prazo de recolhimento da obrigação tributária não se sujeita ao princípio da anterioridade."

[3] Súmula 615/1984: "O princípio constitucional da anualidade (§ 29 do art. 153 da Constituição Federal) não se aplica à revogação de isenção do ICM."

mente o fato gerador do tributo, dispensando-se tão somente, por lei, o seu pagamento[4]. E somente com base nesse entendimento ultrapassado (isenção caracterizada como simples dispensa legal do pagamento de um tributo que incide e é devido) se pode sustentar que a revogação de uma isenção não resulta em aumento do tributo. Ora, se a revogação da isenção significa que uma realidade que antes não era tributável agora passa a sê-lo, a aplicação sobre o caso da anterioridade tributária é estritamente necessária e exigida pelo texto constitucional.

Mas não é só a doutrina que há muito repele a visão de que revogação de isenção não equivale a criação ou aumento de tributo. O próprio Código Tributário Nacional, de 1966, dispôs com total clareza em seu art. 104, III, que o princípio da anterioridade deve ser aplicado em casos de extinção ou redução de isenções. Não custa lembrar que o art. 104 se refere somente aos "impostos sobre patrimônio ou a renda" porque à época da edição do CTN, em 1966, a anterioridade tributária era regida constitucionalmente pelas normas da EC 18/1965, cujo art. 2º, II, direcionava a regra de anterioridade somente para os impostos sobre patrimônio ou a renda. Como a Carta de 1969 e a Constituição de 1988 estendem a regra da anterioridade à generalidade dos tributos (prevendo, é certo, algumas exceções e regimes específicos), o conteúdo do art. 104, III, do CTN deve ser aplicado, atualmente, não só em relação aos impostos sobre o patrimônio ou a renda, mas a todos os tributos em relação aos quais se aplica a regra da anterioridade.

Na jurisprudência do STF, a adoção da Súmula 615 não configura desrespeito nem desconsideração do art. 104, III, do CTN, daí o fato de a Súmula ser restrita ao ICM, que não se encaixa na categoria dos impostos sobre o patrimônio e a renda. O outro precedente do STF mencionado no voto do Ministro Gilmar Mendes, o RE 204.062, também se referia à revogação de um imposto (ISSQN) não abrangido pelo art. 104, III, do CTN. Portanto, poderia o Ministro Gilmar Mendes, sem se desviar da jurisprudência do Tribunal, ter concedido a medida cautelar na ADI 4.016, já que nesta ação se tratava do IPVA, imposto sobre o patrimônio, o que atraía a aplicação ao caso do art. 104, III, do CTN, que o STF nunca declarou inconstitucional.

De qualquer maneira, o tema da aplicação da anterioridade tributária sobre a revogação das isenções esteve ausente das discussões do plenário nas últimas décadas, valendo lembrar que o RE 204.062 foi julgado pela Segunda Turma e não pelo plenário. O futuro julgamento

[4] Sobre a evolução da doutrina brasileira acerca da conceituação da isenção, cf. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária.* 2ª edição. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, pp. 141-189.

do mérito da ADI 4.016 é uma excelente oportunidade para que o Tribunal reveja o entendimento que lastreou a vetusta Súmula 615 e o RE 204.062.

3.3. A Longa Expectativa quanto ao Cancelamento da Sombria Súmula 584

A Súmula 584 do STF dispõe: "Ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração." Os precedentes que levaram à edição desta Súmula consideraram que leis publicadas no final do ano-calendário (e que portanto estariam vigentes no ano seguinte, isto é, no ano da entrega da declaração do imposto) poderiam majorar o imposto de renda devido sobre os rendimentos auferidos no próprio ano-calendário. Vale dizer: o contribuinte inicia o ano-calendário ciente do imposto de renda que deve pagar sobre seus rendimentos, mas ao término do ano-calendário pode ser surpreendido com uma lei que majora o imposto devido sobre todos os rendimentos que obteve desde o dia 1º de janeiro do ano-calendário.

O caso concreto discutido no RE 183.130, cujo julgamento se iniciou em 1998, expõe toda a violência do entendimento consubstanciado na Súmula 584: o Decreto-lei 2.413/1988 havia definido que a alíquota do imposto de renda sobre o lucro decorrente de determinadas exportações era, para o ano-calendário de 1989, de 6%. No dia 29 de dezembro de 1989, foi publicada uma lei (7.988) majorando a alíquota de 6% para 18%, e determinando que essa nova alíquota fosse aplicada sobre o lucro auferido durante todo o ano-calendário de 1989.

O acórdão recorrido no RE 183.130 considerou que era contrária à regra da irretroatividade (art. 150, III, *a,* da Constituição) a aplicação da nova alíquota aos lucros do próprio ano-calendário de 1989. O Relator, Ministro Carlos Velloso, negou provimento ao recurso e confirmou o acórdão recorrido, declarando inconstitucional, por violação à irretroatividade, a aplicação da nova alíquota aos lucros do próprio ano-calendário de 1989. Se o fato gerador do imposto de renda inegavelmente se refere a fatos ocorridos desde o dia 1º de janeiro do ano-calendário, a norma que no decorrer desse ano-calendário majora o imposto sobre os rendimentos do próprio ano-calendário implica agressão ao art. 150, III, *a* e *b,* da Constituição.

O voto do Ministro Carlos Velloso foi proferido na sessão de 20 de maio de 1998. Nesta sessão, o Ministro Nelson Jobim pediu vista dos autos, e tardou nada menos do que sete anos e dez meses para proferir o seu voto, o que só ocorreu na sessão de 15 de março de 2006.

O voto do Ministro Nelson Jobim foi curioso[5]. Inicialmente, prestigiou a Súmula 584, tida por correta, sob o argumento de que, em se tratando do fato gerador do imposto de renda, o relevante seria o instante em que o ano-calendário termina, em 31 de dezembro, e que, portanto, toda e qualquer norma publicada até essa data deve ser considerada como "anterior" ou "prévia" à ocorrência do fato gerador, podendo majorar livremente o imposto que será calculado sobre todo o ano-calendário.

Contudo, após esse introito em que homenageia a Súmula 584, o voto do Ministro Jobim afirma que, no caso concreto, a alíquota majorada não poderia ser exigida em relação ao ano-calendário de 1989, porque a legislação que fixara a alíquota em 6% era de natureza extrafiscal, destinando-se a estimular as exportações, e que "não seria possível modificar as regras de incentivo, sob pena de quebra do vínculo de confiança entre o Poder Público e a pessoa privada e da própria eficácia de políticas de incentivo fiscal"[6]. Ainda segundo o Ministro Nelson Jobim, "no caso do imposto de renda ser utilizado em caráter extrafiscal, a configuração do fato gerador dar-se-ia no momento da realização da operação para, então, ser tributado com alíquota reduzida"[7].

Após o voto do Ministro Nelson Jobim, na sessão de 15 de março de 2006, sobreveio novo pedido de vista, do Ministro Eros Grau. Na sessão de 25 de outubro de 2007, o julgamento foi retomado: os Ministros Eros Grau e Menezes Direito discordaram dos dois votos anteriormente dados e resolveram seguir estritamente o disposto na Súmula 584, considerando válida a aplicação da alíquota de 18% sobre todo o lucro do ano-base de 1989, e o Ministro Joaquim Barbosa aderiu ao voto do Relator, Ministro Carlos Velloso, considerando inconstitucional a aplicação da alíquota majorada ao próprio ano-base de 1989.

Na sessão de 25 de outubro de 2007, houve novo pedido de vista, desta feita do Ministro Cezar Peluso, em cujo gabinete os autos do RE 183.130 se encontram desde então.

Exame crítico do julgamento em curso

I

É muito difícil encontrar alguma maneira de defender a razoabilidade do que dispõe a Súmula 584 do STF. Parece-nos de uma inconstitucionalidade gritante considerar que as regras que determinarão a incidência do imposto de renda sobre determinado ano-calendário podem ser definidas por lei publicada em qualquer momento do ano.

5 Cf. *Informativo STF* 419.
6 Cf. *Informativo STF* 419.
7 Cf. *Informativo STF* 419.

Aprovada pelo STF em 1976[8], a retroatividade tributária com que a Súmula compactua é crassa e patente, conforme a generalidade dos autores brasileiros denuncia há décadas, seja sob a ordem constitucional decaída, seja sob a ordem constitucional atual[9]. Há mais de uma década o próprio Poder Executivo da União deixou de se valer deste entendimento esdrúxulo segundo o qual o fato gerador do imposto de renda somente se *apresenta* ao mundo jurídico no dia 31 de dezembro, e, por isso, qualquer lei publicada antes dessa data é anterior ao fato gerador. Há muito não se veem mais leis ou medidas provisórias que majoram o imposto de renda e buscam incidir sobre os rendimentos do próprio ano-calendário em que são publicadas.

Por tudo isso, é surpreendente - e decepcionante - que três Ministros do STF tenham apoiado a Súmula 584 em seus votos no julgamento do RE 183.130. Não vemos a mínima possibilidade de esses votos se adequarem a qualquer interpretação sobre o que a Constituição determina em seu art. 150, III, *a* e *b*. Como considerar que a União não está cobrando a majoração de um imposto no mesmo ano em que foi publicada a lei que decretou tal majoração? Como não ver retroatividade numa lei que, publicada a dois dias do término do ano, triplica a alíquota do imposto incidente sobre os fatos tributáveis ocorridos desde o início desse mesmo ano? Se a irretroatividade e a anterioridade não servem para proteger a segurança jurídica neste caso-limite, então qual a utilidade dessas normas constitucionais no que diz respeito ao imposto de renda?

Quanto ao voto do Ministro Nelson Jobim, discordamos de suas duas partes. Quanto à primeira parte, que apoiou a Súmula 584, nossa posição já foi explicitada acima. Quanto à segunda parte, não nos parece que o caráter extrafiscal de uma lei do imposto de renda seja por si só capaz de alterar a conformação temporal do fato gerador do imposto. A necessidade de políticas extrafiscais serem mantidas pelo poder público se registra claramente na exigência de que isenções condicionadas e por prazo certo não sejam livremente revogadas pelo legislador, como se dispõe no art. 178 do Código Tributário Nacional. Mas o sim-

8 Sobre os precedentes que embasaram a Súmula, sua fundamentação e os casos concretos sobre os quais versavam, vide GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF*. São Paulo: Dialética, 2002, pp. 227-233.
9 Em 1983, Luciano Amaro indicou a extrema violência e incongruência jurídica da Súmula, sendo que todos os argumentos por ele desenvolvidos continuam válidos sob a ordem constitucional atual (cf. AMARO, Luciano. "O Imposto de Renda e os Princípios da Irretroatividade e da Anterioridade". *Revista de Direito Tributário* 25/26. São Paulo: RT, 1983, pp. 140-158).

ples caráter de *incentivo* da alíquota de 6% do imposto de renda, definida no Decreto-lei 2.413, não determina automaticamente um regime próprio para o momento de ocorrência dos fatos geradores do imposto.

Sobre esta segunda parte do voto do Ministro Nelson Jobim, vale lembrar a situação ocorrida no governo Collor, em que o imposto de importação havia tido suas alíquotas reduzidas para favorecer a importação de veículos, e posteriormente o Poder Executivo desviou-se da postura anterior e aumentou violentamente as alíquotas, num contexto em que milhares de automóveis já haviam sido embarcados no exterior. Julgando o RE 225.602 (Relator Ministro Carlos Velloso, *DJ* de 6.4.2001), o plenário do STF se apegou estritamente ao aspecto temporal do fato gerador do imposto de importação, tal como configurado na legislação, não tendo influenciado essa análise o contexto de implementação de política extrafiscal claramente presente na espécie.

Fazemos votos de que a posição dos Ministros Carlos Velloso e Joaquim Barbosa possa ao final prevalecer, gerando, ao cabo de um julgamento iniciado no STF há mais de 12 anos, o tão esperado cancelamento da Súmula 584, triste capítulo da história do Direito Tributário brasileiro.

II

No recente julgamento do RE 587.008 (Relator Ministro Dias Toffoli, *DJ* de 6.5.2011), o plenário do STF perdeu uma excelente oportunidade para rechaçar clara e rotundamente o raciocínio jurídico contido em sua Súmula 584. Tratava-se do julgamento da constitucionalidade do dispositivo da Emenda Constitucional 10/1996, que majorou de 18% para 30% a alíquota da CSLL das instituições financeiras. A Emenda foi publicada em março de 1996, e pretendeu aplicar a alíquota majorada de 30% ao resultado de todo o ano de 1996. Por isso o acórdão recorrido declarou corretamente ter havido a violação da anterioridade nonagesimal prevista no art. 195, parágrafo 6º, da Constituição, e decidiu que a nova alíquota somente poderia incidir sobre os resultados apurados a partir de 90 dias contados da publicação da Emenda.

Em seu recurso extraordinário, a União argumentou que a anterioridade nonagesimal não teria aplicação no caso, visto que não teria havido majoração da alíquota da CSL, mas sim sua simples prorrogação, uma vez que a alíquota de 30% fora instituída antes, pela ECR 1/1994. O argumento seria procedente (e harmônico com a jurisprudência do STF, como se viu no item 3.1 acima) se não falseasse os dados concretos do caso: na verdade, a alíquota de 30% instituída pela ECR 1/1994 deixou de valer no dia 31 de dezembro de 1995, e a partir do dia 1º de janeiro de 1996 voltou a valer a alíquota de 18%. Esse fato foi, como se

esperava, percebido unanimemente pelos Ministros, que negaram provimento ao recurso da União.

Mas no recurso da União havia outro argumento, que não falseava os dados da realidade e se fundamentava efetivamente num precedente do Tribunal, que comentamos e criticamos em estudo anterior[10]. O argumento era o de que, como o fato gerador da CSLL somente ocorreu no dia 31 de dezembro de 1996, o aumento da alíquota de 18% para 30% poderia ser aplicado sobre todo o resultado do ano, já que entre a data da publicação da Emenda (março de 1996) e a data da ocorrência do fato gerador (dezembro de 1996) havia mais de 90 dias. Esse argumento foi de fato validado pela jurisprudência do STF no RE 197.790 (Relator Ilmar Galvão, *DJ* de 21.11.1997), em que se decidiu - por maioria - que a medida provisória que determinara a majoração da CSLL e fora publicada em setembro de 1989 poderia reger a tributação do resultado de todo o ano de 1989, dado que entre a medida provisória e o final do exercício havia mais de 90 dias.

Esse raciocínio - que está por detrás da Súmula 584 - adotado pela Corte no RE 197.790 e em outros acórdãos e decisões monocráticas foi inclusive corroborado pelo Parecer do Ministério Público neste RE 587.008.

No acórdão do RE 587.008, o Relator deixou de se manifestar sobre esse argumento - sem dúvida o único argumento plausível dentre os levantados no recurso da União - afirmando laconicamente que o acórdão recorrido não teria tratado do tema. O único Ministro que se manifestou especificamente sobre esse argumento da União foi a Ministra Ellen Gracie (fls. 448-458), que, em seu voto, reconheceu que há precedentes do STF no sentido da Súmula 584, mas apontou para a "necessidade de revisão do posicionamento da corte" (fl. 455). Rechaçando com clareza os pressupostos da Súmula 584 e do RE 197.790, a Ministra Ellen Gracie afirmou (fl. 458) que

> "tratando-se de tributo com fato gerador complexo ou de período, tenho que só respeita o art. 195, § 6º da Constituição a lei publicada noventa dias antes do início do período. Publicada no curso de um período, só poderá ser aplicada ao período subsequente e, ainda assim, apenas quando sua publicação anteceda em noventa dias o seu início."

Com isso, fica claro que está mais do que maduro o cancelamento da Súmula 584 do STF, que oxalá possa ocorrer ao término do julgamento do RE 183.130, o qual já dura mais de 12 anos.

[10] Cf. GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF*. São Paulo: Dialética, 2002, pp. 232-234.

4. Progressividade

4.1. IPTU e Progressividade de Alíquotas em Razão do Valor do Imóvel: a Nova Visão do STF sobre o Princípio da Capacidade Econômica (Art. 145, Parágrafo 1º, da Constituição) e sua Aplicação aos Impostos Reais

Em 1996, o plenário do STF entendeu que era inconstitucional a fixação, pelo legislador municipal, de alíquotas progressivas do IPTU em razão do valor do imóvel (RE 153.771, Redator do acórdão o Ministro Moreira Alves, *DJ* de 5.9.1997). O único voto vencido foi o do Ministro Carlos Velloso, sendo que o Ministro Marco Aurélio não esteve presente à sessão de julgamento do recurso.

A tese vencida, do Ministro Carlos Velloso, era a de que a capacidade econômica (tida pelo Ministro como a manifestação do princípio da igualdade no âmbito tributário) se aplicaria a todo e qualquer imposto, e a progressividade das alíquotas do IPTU em razão do valor do imóvel seria autorizada nos termos do art. 145, parágrafo 1º, combinado com o art. 156, parágrafo 1º, da Constituição (em sua redação originária[1]). Segundo o Ministro Carlos Velloso, a "função social" mencionada no art. 156, parágrafo 1º, da Constituição (redação originária) justificaria a progressividade fiscal do IPTU "assentada numa política redistributivista", sendo essa progressividade, mencionada no art. 156, parágrafo 1º, distinta da progressividade do IPTU "no tempo", com caráter extrafiscal, aludida no art. 182, parágrafo 4º, da Constituição.

A corrente vencedora no julgamento do RE 153.771 foi liderada pelo voto do Ministro Moreira Alves. Segundo o seu voto, da interpretação do art. 145, parágrafo 1º, da Constituição decorreria que a pessoalidade e a capacidade econômica somente se aplicam aos impostos pessoais, como o imposto de renda. Como o IPTU é um imposto real, a ele não se poderia aplicar o critério da capacidade econômica e, consequentemente, a progressividade fiscal. Vale dizer: a capacidade econômica somente poderia ser aferida em relação à *pessoa* do contribuinte (sua renda ou seu patrimônio globalmente considerado), e nunca em relação a uma coisa isolada e em si mesma, como se dá no caso do fato gerador do IPTU. A progressividade, vista como necessariamente uma decorrência da capacidade econômica, foi tida como logicamente incompatível com os impostos reais. O Ministro Moreira Alves considerou que o art. 156, parágrafo 1º, da Constituição (redação originária), ao aludir à progressividade do imposto como forma de assegurar o cumprimento da função social da propriedade, se referia à progressividade de caráter extrafiscal, no tempo, mencionada no art. 182, parágrafo 4º, da Constituição.

Quatro anos após o STF haver rechaçado por inconstitucional a progressividade fiscal do IPTU, o Congresso Nacional promulgou a Emenda Constitucional 29/2000, que em seu art 3º alterou a redação originária do art. 156, parágrafo 1º, da Constituição, para determinar que, sem prejuízo da progressividade extrafiscal a que alude o art. 182, parágrafo 4º, da Constituição, o IPTU "poderá ser progressivo em razão do valor do imóvel" (redação atual do art. 156, parágrafo 1º, I, da Constituição).

Contra o art. 3º da EC 29/2000 foi proposta a ADI 2.732, em 2002, pela Confederação Nacional do Comércio. Na inicial da ADI, sustenta-se que o art. 3º da EC 29 contraria frontalmente o que restou decidido pelo STF no RE 153.771, e conclui-se pela inconstitucionalidade da nova redação do art. 156, parágrafo 1º, da Constituição, por violação aos direitos individuais (art. 60, parágrafo 4º, IV, da Constituição), da propriedade privada (art. 5º, XXII, da Constituição) e da capacidade econômica (art. 145, parágrafo 1º, da Constituição). À inicial da ADI juntaram-se vários Pareceres sustentando a inconstitucionalidade do art. 3º da EC 29[2], inconstitucionalidade também sustentada na doutrina por Ricardo Lobo Torres[3].

Antes do julgamento da ADI 2.732, que espantosamente até o presente momento - passados mais de oito anos do ajuizamento da ação - ainda não ocorreu, o plenário iniciou o julgamento do RE 423.768 (Relator o Ministro Marco Aurélio). Neste recurso, o Município de São Paulo requereu a reforma de acórdão que declarara inconstitucional o art. 3º da EC 29 e fulminara a lei paulistana que, com base na nova redação do art. 156, parágrafo 1º, da Constituição, houvera instituído o IPTU progressivo em razão do valor do imóvel.

1 "Art. 156, § 1º O imposto previsto no inciso I poderá ser progressivo, nos termos de lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade."

2 Os Pareceres são de Ives Gandra da Silva Martins, Aires Barreto, José Alfredo de Oliveira Baracho, Miguel Reale e Diogo de Figueiredo Moreira Neto.

3 Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário - Volume II. Valores e Princípios Constitucionais Tributários.* Rio de Janeiro: Renovar, 2005, pp. 317-320.

O julgamento do RE 423.768 se iniciou em junho de 2006 e terminou somente quatro anos e meio depois, em dezembro de 2010 (Relator Ministro Marco Aurélio, *DJ* de 10.5.2011), com votação unânime no sentido da reforma do acórdão do tribunal local e do reconhecimento da constitucionalidade do art. 3º da EC 29.

O Relator, Ministro Marco Aurélio, registrou em seu voto que ele nunca comungou da compreensão contida no precedente - RE 153.771 - que em 1996 declarara que a progressividade de alíquotas do IPTU com base no valor venal dos imóveis era contrária ao princípio da capacidade econômica. Segundo seu entendimento pessoal, a capacidade econômica, nos termos do art. 145, parágrafo 1º, da Constituição, é aplicável a todo e qualquer imposto, e a EC 29 veio "simplesmente dar o real significado ao que disposto anteriormente sobre a graduação dos tributos" (fl. 295).

Em seguida votou a Ministra Cármen Lúcia, que fundamentou o seu voto na corrente da doutrina nacional que, desde antes da EC 29, defende a total compatibilidade entre a capacidade econômica e a progressividade de alíquotas do IPTU com base no valor do imóvel, doutrina que, no julgamento do RE 153.771, restou expressamente desautorizada pela maioria do plenário. Deixando claro seu desacordo em relação à posição assumida pelo STF no RE 153.771, Cármen Lúcia afirmou: "não entendo (...) que, do § 1º do art. 145, possa-se inferir uma proibição à implementação da capacidade contributiva a impostos reais" (fl. 301).

O terceiro Ministro a deixar clara sua discordância com o precedente do RE 153.771 foi o Ministro Ayres Britto, que proferiu seu voto na sessão de 1º de dezembro de 2010. Em seu longo voto, o Ministro Ayres Britto afirmou que "mesmo antes da edição da EC 29, era doutrinariamente sustentável a progressividade fiscal do IPTU" (fl. 318). Referindo-se implicitamente ao precedente do RE 153.771, Ayres Britto afirmou que "a incompatibilidade entre impostos reais e capacidade contributiva é a falsa premissa que responde pelo erro de conclusão (fl. 323)", e que a EC 29 teria vindo somente "reforçar" a possibilidade de progressividade de alíquotas do IPTU com base no valor dos imóveis.

Dos Ministros que registraram voto escrito no acórdão do RE 423.768, Sepúlveda Pertence e Gilmar Mendes foram os únicos claros em apoiar o decidido no RE 153.771 e fundamentar seu entendimento exclusivamente na alteração do texto constitucional promovida pela EC 29. Sepúlveda Pertence afirmou que a tese do Plenário no RE 153.771 lhe parecia "perfeita" (fl. 309) com base na Constituição vigente à época, mas que a EC 29 veio autorizar de forma específica a progressividade fiscal em relação ao IPTU, numa espécie de norma de exceção em relação ao princípio estabelecido no art. 145, parágrafo 1º, da Constituição. O Ministro Gilmar Mendes também caminhou nesta senda: a de continuar vendo no art. 145, parágrafo 1º, da Constituição (cuja redação não foi alterada pela EC 29) uma proibição de aplicar a capacidade econômica e a progressividade fiscal aos impostos reais, e de encarar a novel redação do art. 156, parágrafo 1º (dada pela EC 29), como uma "exceção" (fl. 329) àquela regra.

Exame crítico dos acórdãos dos REs 153.771 e 423.768

I

Há dois modos de interpretar o julgamento unânime do Tribunal, ultimado em 2010 (RE 423.768), no sentido da constitucionalidade do IPTU progressivo em razão do valor do imóvel. A primeira interpretação é a de que não foi o Tribunal que mudou sua posição em relação ao decidido no RE 153.771, e sim a própria Constituição, mercê da modificação promovida na redação do art. 156, parágrafo 1º, da Constituição pela EC 29/2000. A segunda interpretação é a de que, além da alteração da redação do art. 156, parágrafo 1º, da Constituição, a própria visão da maioria dos Ministros sobre os princípios da capacidade econômica e da pessoalidade mudou radicalmente em relação à visão sobre tais princípios plasmada no acórdão do RE 153.771.

Pensamos que a segunda interpretação é a correta. No acórdão do RE 153.771, fixou-se uma interpretação do art. 145, parágrafo 1º, da Constituição que foi claramente abandonada pelos principais votos proferidos no julgamento do RE 423.768.

No RE 153.771, os votos proferidos com mais didatismo foram os dos Ministros Moreira Alves e Sepúlveda Pertence, que lideraram a corrente então majoritária. Nestes votos, está absolutamente clara a interpretação de que o art. 145, parágrafo 1º, da Constituição somente autoriza o legislador tributário a se guiar pela capacidade econômica global da própria pessoa do contribuinte, e que no IPTU isso seria juridicamente impossível, por se tratar de um imposto real, vinculado à propriedade de um bem imóvel específico. Após transcrever o texto do art. 145, parágrafo 1º, da Constituição, o Ministro Sepúlveda Pertence afirmou em seu voto (fls. 570-571):

> "Parece claro daí que a capacidade contributiva a tomar como critério de graduação do imposto é a capacidade econômica efetiva, real e global do contribuinte, o que, lamentavelmente para mim, afasta o meu primeiro impulso, que seria o de admitir, com os professores Roque e Elizabeth Carrazza, a tese de que a pro-

priedade imobiliária de grande valor geraria presunção *juris et de jure* de capacidade contributiva: deveria gerar, *de lege ferenda*, mas a Constituição impede que assim se considere."

No voto do Ministro Moreira Alves, também se afirmou com muita clareza que o art. 145, parágrafo 1º, da Constituição, principalmente por sua cláusula final, teria condicionado a aplicação da capacidade econômica aos impostos cujo objeto fosse o conjunto de bens ou o conjunto do patrimônio geral de determinada pessoa, e que isso não seria possível com o IPTU e os impostos reais, que alcançam bens singulares e que por definição fariam abstração da capacidade econômica do contribuinte (fl. 531).

A maioria da doutrina brasileira interpreta o art. 145, parágrafo 1º, da Constituição no sentido de que a expressão inaugural "sempre que possível" se aplica somente à tarefa legislativa de personalização dos impostos, já que no sistema tributário há vários impostos reais. Já no caso da tarefa de graduação dos impostos segundo a capacidade econômica, a doutrina brasileira em peso considera que o art. 145, parágrafo 1º, da Constituição, a não ser em situações de extrafiscalidade, impele o legislador a efetivá-la em relação a todo e qualquer imposto, pois não há imposto que se mostre incompatível com tal graduação[4]. Os votos dos Ministros Moreira Alves e Sepúlveda Pertence declararam sua discordância em relação a essa posição da doutrina, e consideraram que o "sempre que possível" constante do art. 145, parágrafo 1º, da Constituição se aplica igualmente à capacidade econômica e à pessoalidade, pois ambas são tratadas conjuntamente como "objetivos" (no plural) a serem atingidos pelo legislador, desde que se trate de impostos pessoais cujo fato gerador leve em conta "o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte" (parte final do art. 145, parágrafo 1º, da Constituição).

O raciocínio do Ministro Moreira Alves considera que a capacidade econômica "é alguma coisa de subjetivo e não de objetivo", daí se reputando como "absurdo", "impossível" ou "cientificamente errado" (fl. 531) o estabelecimento de alíquotas progressivas em impostos reais[5].

4 Sobre as posições doutrinárias acerca desse tema, vide GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999, pp. 201-206.

5 O italiano Victor Uckmar, cuja obra foi difundida no Brasil com a tradução por Marco Aurélio Greco do livro *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário*, foi um dos autores estrangeiros citados pelo Ministro Moreira Alves. Para Uckmar, alíquotas progressivas para impostos reais seriam um "evidente absurdo" (São Paulo: RT, 1976, p. 82).

Ora, como a EC 29/2000 alterou o art. 156, parágrafo 1º, mas não o art. 145, parágrafo 1º, da Constituição, de fato tinha plausibilidade jurídica o argumento de que a nova redação do art. 156, parágrafo 1º, da Constituição contrariaria o princípio da capacidade econômica e, indiretamente, o direito de propriedade[6]. Ocorre que, no julgamento do RE 423.768, a maioria da atual composição do Tribunal demonstrou ter uma visão muito distinta sobre o sentido do art. 145, parágrafo 1º, da Constituição.

Tanto no voto do Relator, Ministro Marco Aurélio, quanto nos votos dos Ministro Ayres Britto e Cármen Lúcia, declara-se abertamente que é errônea - ou uma "falsa premissa", na expressão do Ministro Ayres Britto - a visão de que a progressividade é incompatível com o imposto real, ou a visão de que a capacidade econômica somente pode ser levada em conta nos impostos pessoais sobre os rendimentos globais do contribuinte. Nenhum desses Ministros escondeu que, segundo sua visão, o IPTU poderia ter alíquotas progressivas já sob a redação originária da Constituição, valendo lembrar que o Ministro Marco Aurélio já compunha o Tribunal em 1996, mas não participou da sessão de julgamento do RE 153.771. Nenhum dos três Ministros escondeu que, no julgamento do RE 153.771, teria ficado vencido, na companhia do Ministro Carlos Velloso.

É certo que os votos dos Ministros Gilmar Mendes e Sepúlveda Pertence adotaram uma visão oposta, a de que o precedente do RE 153.771 estava correto e por isso se justificava a "exceção" representada pela atual redação do art. 156, parágrafo 1º, da Constituição. Quanto aos demais Ministros, com exceção do Ministro Ricardo Lewandowski e do Ministro Celso de Mello, sua adesão a uma nova visão do art. 145, parágrafo 1º, da Constituição ficou implicitamente confirmada por ocasião do julgamento acerca das alíquotas progressivas do imposto sobre heranças e doações, conforme será comentado adiante.

II

De nossa parte, entendemos como extremamente positiva a virada jurisprudencial do STF sobre a interpretação da capacidade econômica e da progressividade, o que em nossa opinião pode ser visto como uma das manifestações da sensibilidade social mais acentuada da presente composição do tribunal em relação a composições anteriores.

6 Exatamente nesse sentido se pronuncia Ricardo Lobo Torres (*Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário - Volume II. Valores e Princípios Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 318.

A nosso ver, a interpretação do art. 145, parágrafo 1º, da Constituição plasmada no acórdão do RE 153.771 estava equivocada. É certo que a capacidade econômica encontra seu campo ideal de aplicação num imposto sobre os rendimentos globais de uma pessoa física ou jurídica. Mas disso não resulta que num imposto como o IPTU não se possa ou não se deva levar em conta a capacidade econômica do contribuinte. Aliás, o Ministro Moreira Alves não percebeu que mesmo no tradicional sistema do IPTU proporcional, de alíquotas fixas aplicadas sobre o valor venal do imóvel, a capacidade econômica do contribuinte revelada pela propriedade do imóvel é naturalmente levada em conta pela legislação. Se a lei não levasse em conta a capacidade econômica para estabelecer o IPTU, teríamos, por exemplo, a técnica da capitação, pela qual todos os proprietários pagariam a título de imposto um mesmo valor em moeda corrente. Vale dizer, o próprio fato de o IPTU ter por base de cálculo o valor venal do imóvel (sobre o qual se aplica uma alíquota) é uma evidência de que a obrigação tributária foi estipulada levando-se em conta a capacidade econômica.

Ao contrário do que afirmou o Ministro Sepúlveda Pertence em seu voto no RE 153.771, nada na redação originária da Constituição de 1988 impede ou contraria o raciocínio segundo o qual da propriedade de um dado bem imóvel situado na área urbana se presume *juris et de jure* que o contribuinte detém uma dada capacidade econômica. Aliás, essa presunção é a própria justificação dos impostos reais. Não fosse a validade dessa presunção, os impostos reais careceriam de legitimidade, e seriam exigências puramente arbitrárias.

Para demonstrar o erro do raciocínio - que foi o cerne argumentativo do acórdão do RE 153.771 - segundo o qual nos impostos reais não se leva em conta a capacidade econômica do contribuinte, reflita-se sobre a seguinte questão. Por que consideramos perfeitamente válido e ajustado à Constituição um imposto sobre a propriedade imobiliária ou sobre a propriedade de um veículo automotor que tome por base de cálculo o valor dos bens, mas reputaríamos completamente inválido e mesmo estapafúrdio um imposto calculado sobre o número de pintas que uma pessoa tem no rosto, ou um imposto segundo o qual toda pessoa calva devesse recolher ao Estado anualmente uma quantia fixa em reais? Porque no caso do IPTU temos um imposto que grava uma clara manifestação de capacidade econômica (ainda que tomada em seu aspecto objetivo), e nos outros casos temos um imposto cujo fato gerador em nada pode fazer presumir qualquer tipo de capacidade econômica de quem é chamado a pagar o tributo.

Nos impostos reais, não se leva em conta a capacidade econômica global e subjetiva do contribuinte (tal como poderia e deveria ocorrer no imposto de renda da pessoa física), mas sim a capacidade econômica manifestada por um dado fato econômico objetivamente considerado. Nos impostos reais, são limitadas as possibilidades de pessoalização da imposição. A exigência do IPTU não pode ser quantificada pelo legislador tomando por parâmetro, por exemplo, o patrimônio global do contribuinte, ou sua renda, ou seu consumo, pois neste caso teríamos a desnaturação ou o desvirtuamento constitucional do imposto, o legislador estaria instituindo um imposto distinto daquele cuja competência lhe foi fixada na Constituição.

A Súmula 589 do STF se refere exatamente a um caso concreto em que o Tribunal considerou que o IPTU havia sofrido uma desnaturação ou um desvirtuamento, visto que o legislador incluíra no aspecto quantitativo do imposto um critério vinculado a uma realidade externa ao próprio bem tributado[7]. Mas não ocorre essa desnaturação ou desvirtuamento do imposto pela simples estipulação de alíquotas progressivas em razão do valor do próprio imóvel tributado, pois neste caso o fator de desigualação na imposição dos gravames está estritamente ligado à intensidade com que se manifesta a capacidade econômica pressuposta objetivamente no próprio fato gerador da exação.

A nosso ver, não era relevante saber se o art. 156, parágrafo 1º, da Constituição, em sua redação original, referia-se à progressividade extrafiscal do art. 182, parágrafo 4º, (como defendeu a corrente majoritária no RE 153.771) ou à progressividade de alíquotas em razão do valor do imóvel (como defendeu o Ministro Carlos Velloso). Mesmo que não houvesse no art. 156 uma autorização *expressa* de progressividade de alíquotas do IPTU em razão do valor do imóvel, essa progressividade estaria implicitamente autorizada, pois seu manejo não configura qualquer desrespeito ao art. 145, parágrafo 1º, da Constituição. Somente haveria violação da Constituição se a progressividade atingisse uma intensidade passível de configurar um tributo com efeito de confisco (art. 150, IV, da Constituição).

[7] Vide Súmula 589 ("É inconstitucional a fixação de adicional progressivo do Imposto Predial e Territorial Urbano em função do número de imóveis do contribuinte") e RE 69.784, Relator o Ministro Djaci Falcão, *DJ* de 5.1.1977. Dos votos dos Ministros que compuseram a corrente majoritária se depreende que o vício que se encontrou na lei foi ter levado em conta, na quantificação do IPTU, o número total de terrenos do contribuinte, algo não relacionado com o próprio imóvel cuja propriedade constitui o fato gerador do imposto.

Vários Ministros afirmaram no acórdão do RE 153.771 que, quando a Constituição permite a progressividade, ela o faz expressamente, tal como registrado no caso do imposto de renda (art. 153, parágrafo 2º, da Constituição). Como observou agudamente Geraldo Ataliba[8], esse argumento prova demais: caso fosse válido, também a "generalidade" e a "universalidade" - mencionadas expressamente pela Constituição somente no caso do imposto de renda - não poderiam ser aplicadas em nenhum outro imposto além do imposto de renda, o que seria rematado absurdo.

III

O Ministro Sepúlveda Pertence afirmou explicitamente em seu voto no RE 153.771 que sua conclusão pela inconstitucionalidade do IPTU progressivo em razão do valor do imóvel foi determinada pelo conteúdo da segunda parte do art. 145, parágrafo 1º, da Constituição. Esta segunda parte do dispositivo determina que, "especialmente" para "conferir objetividade" aos "objetivos" de emprestar caráter pessoal e graduar os impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte, é "facultado à administração tributária identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas dos contribuintes".

A interpretação do Ministro Sepúlveda Pertence foi a de que este trecho do art. 145, parágrafo 1º, da Constituição estaria *(a)* obrigando o legislador a somente tomar como critério de graduação do imposto a "capacidade econômica efetiva, real e global do contribuinte", e *(b)* refutando "a tese de que a propriedade imobiliária de grande valor geraria presunção *juris et de jure* de capacidade contributiva".

Ora, ao contrário do que supôs o Ministro, a parte final do art. 145, parágrafo 1º, da Constituição trata de atribuir uma *faculdade* à "administração tributária", e não de fixar critérios segundo os quais o legislador deve se guiar no desenho dos elementos da obrigação tributária. A referência, no final do art. 145, parágrafo 1º, da Constituição, à identificação do "patrimônio", "rendimentos" e "atividades do contribuinte", foi claramente feita no contexto dos poderes de fiscalização da Administração Tributária. A parte final do art. 145, parágrafo 1º, refere-se ao clássico problema dos poderes de fiscalização da Administração Tributária frente aos direitos individuais de intimidade e privacidade do contribuinte (o caso do sigilo bancário e sua possível flexibilização frente

[8] ATALIBA, Geraldo; e BARRETO, Aires F. "Substituição e Responsabilidade Tributária". *Revista de Direito Tributário* nº 49. São Paulo: RT, 1989, p. 80.

à Administração Tributária), e não guarda qualquer relação com a forma de o legislador aplicar a capacidade econômica no desenho de cada tributo.

Além de contrária à literalidade da parte final do art. 145, parágrafo 1º, da Constituição, o raciocínio do Ministro Sepúlveda Pertence leva ao seguinte paradoxo: praticamente toda a discriminação constitucional de competências tributárias realizada pela Constituição de 1988 em seus arts. 153 a 156 seria alheia ao princípio da capacidade econômica tratado no art. 145, parágrafo 1º, pois dos 13 impostos discriminados na Constituição, somente dois são guiados pela "capacidade econômica efetiva, real e global do contribuinte": o imposto de renda e o imposto sobre grandes fortunas. Todos os demais impostos (sobre a propriedade imóvel, sobre a propriedade de veículos automotores, sobre o consumo, sobre a transferência de propriedade, sobre o comércio exterior) captam a capacidade econômica de uma forma objetiva e presumida.

IV

O decidido em 1996 pela folgada maioria de nove votos a um, no RE 153.771, permite que se faça uma constatação surpreendente sobre a visão que o STF manifestou acerca do sistema tributário instituído pela Constituição de 1988.

Sob a égide da Constituição de 1967/1969, certamente muito menos solidária e cidadã que a Constituição de 1988, e que nada dispunha sobre o princípio da capacidade econômica, a jurisprudência do STF considerava plenamente constitucional a progressividade de alíquotas do IPTU baseada no valor venal de cada imóvel. Isso fica explícito no acórdão do plenário no julgamento do RE 69.784 (Relator Ministro Djaci Falcão, *DJ* de 5.1.1977), ocorrido em 1975. Nesse acórdão, que fundamentou a edição da Súmula 589, declarou-se inconstitucional a progressividade do IPTU visto que estava baseada no número de imóveis ou na área total dos imóveis de propriedade de cada contribuinte. Mas todos os Ministros admitiram que, caso a lei determinasse a progressividade de alíquotas do IPTU com base no valor venal de cada um dos imóveis, não haveria qualquer inconstitucionalidade. O Ministro Bilac Pinto, após afirmar que o legislador local "desprezou a regra de que a base de cálculo do imposto sobre a propriedade territorial urbana é o valor venal do imóvel" (fl. 183), concluiu com total clareza (fl. 184):

> "O vício de inconstitucionalidade do tributo decorre de que a lei municipal de Americana fundou o seu adicional de progressividade, não no valor venal dos imóveis, mas na extensão do patrimônio territorial do contribuinte."

No voto do Ministro Rodrigues Alckmin isso também está registrado de forma clara. Afirmou-se que a progressividade seria inconstitucional, visto que foi implementada com base na área do imóvel, "elemento estranho" à base de cálculo do imposto suposta na Constituição (fl. 192). O Ministro Cordeiro Guerra também deixou isso explícito em seu voto (fl. 196):

> "O vício de inconstitucionalidade do tributo decorre de que o art. 2º da Lei Municipal nº 614, de 6.10.1964, do Município de Americana fundou o seu adicional de progressividade, não no valor venal dos imóveis, mas na extensão dos terrenos e no número de unidades possuídas pelo contribuinte."

Portanto, o RE 153.771 aponta para algo surpreendente e paradoxal: na Constituição de 1967/1969, muito menos avançada socialmente, o STF reconhecia como perfeitamente constitucional a progressividade de alíquotas do IPTU (e por conseguinte do ITBI, do imposto sobre heranças e doações) com base no valor venal dos imóveis (ou com base no valor da operação, no caso do ITBI, ou no valor da herança, no caso do imposto sobre heranças), o que era considerado perfeitamente ajustado ao princípio da capacidade econômica, que sequer era afirmado expressamente pela Constituição de 1967/1969. Sobrevindo a Constituição de 1988, seu art. 145, parágrafo 1º, ao afirmar o princípio da capacidade econômica, teria tido o efeito prático de revogar a possibilidade de aplicar esse princípio em relação a quase todos os impostos do sistema tributário.

Vale dizer: segundo a visão do RE 153.771, o efeito prático do art. 145, parágrafo 1º, da Constituição de 1988 teria sido muito mais o de *negar, restringir,* do que de *afirmar, introduzir* a capacidade econômica no seio do sistema tributário nacional...

V

Ricardo Lobo Torres, defendendo a inconstitucionalidade da EC 29, afirma que a progressividade dos impostos reais implica discriminação entre os cidadãos, porque "nada assegura ser o proprietário de um imóvel de valor elevado mais rico do que o proprietário de inúmeros bens de valores individualmente menores"[9]. De fato, se a progressividade de alíquotas leva em conta somente o valor do imóvel isoladamente considerado, o proprietário de um único imóvel de R$ 5 milhões em determinado município sofrerá uma exigência de IPTU mais agravada do que a exigência aplicável a outro cidadão que no território do mesmo município tem o domínio de dez imóveis, com valor individual de R$ 500 mil. Essa distinção de tratamento é de fato injusta, mas essa injustiça decorre da própria natureza real do IPTU, cujo fato gerador é a propriedade de cada imóvel individualmente considerado.

Não se pode perder de vista que, mesmo sem qualquer alíquota progressiva, a exigência do IPTU sempre se baseará em presunções absolutas de capacidade econômica, o que gera situações que de fato podem ser consideradas *injustas:* num prédio de apartamentos-tipo, todos os proprietários dos apartamentos devem pagar a mesma quantia a título de IPTU, ainda que um deles seja pai de muitos filhos, esteja desempregado e não tenha qualquer outro patrimônio além do apartamento, e outro proprietário seja solteiro, tenha altos rendimentos e um vasto patrimônio mobiliário e imobiliário. Se o legislador municipal quiser corrigir essa injustiça decorrente do caráter real do IPTU, trazendo para a estrutura normativa do imposto elementos de pessoalidade, acabará por inventar outro imposto, completamente distinto daquele colocado pela Constituição de 1988 na competência tributária dos municípios.

Voltando ao argumento de Ricardo Lobo Torres, pessoalmente consideramos que, para corrigir a injustiça denunciada pelo autor, poder-se-ia estabelecer legislativamente que a progressão de alíquotas seria aplicada levando-se em conta não o valor de cada um dos imóveis, mas o valor global de todos os imóveis de propriedade de um contribuinte no território de um mesmo município. Consideramos que tal solução não desnaturaria o imposto e seria válida perante a Constituição, pois se trata de certa personalização passível de ser realizada sem extravasar o campo restrito do fato gerador (e da capacidade econômica nele pressuposta) do imposto real - o IPTU - previsto na Constituição. Mas como vimos no item acima, a jurisprudência do STF já se deparou com uma situação um tanto semelhante a essa possível solução (legislação de Americana), e o entendimento majoritário - contra o voto do Ministro Aliomar Baleeiro - foi o de que o IPTU se desnaturaria caso levasse em conta outros aspectos que não estivessem estritamente relacionados às características de cada um dos imóveis tributados[10].

[9] TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário - Volume II. Valores e Princípios Constitucionais Tributários.* Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 317. Em sentido contrário, cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional - Volume I. Artigos 1º a 95.* São Paulo: Atlas, 2003, pp. 373-376.

[10] Vide Súmula 589 e RE 69.784, Relator o Ministro Djaci Falcão, *DJ* de 5.1.1977.

4.2. Imposto sobre Heranças e Doações e Progressividade de Alíquotas: Outra Oportunidade para o STF reinterpretar o Princípio da Capacidade Econômica

Em junho de 2008, o plenário começou a julgar o RE 562.045, em que o Estado do Rio Grande do Sul busca reformar acórdão que considerou inconstitucional a progressividade de alíquotas do imposto sobre heranças e doações (ITCMD). O Relator, Ministro Ricardo Lewandowski, decidiu desprover o recurso do Estado gaúcho, baseando-se no argumento[11] de que a progressividade somente poderia ser efetivada pelo legislador caso autorizada expressamente no texto constitucional, pois o art. 145, parágrafo 1º, da Constituição veda a progressividade nos impostos de caráter real, como o ITCMD.

Como os argumentos do Ministro Lewandowski estavam em perfeita consonância com o que o Tribunal decidira no RE 153.771 (analisado acima), tudo levava a crer que sua posição seria seguida pelos outros Ministros. Mas o que vem ocorrendo é o contrário. Após o voto do Ministro Lewandowski, o Ministro Eros Grau abriu a divergência e proveu o recurso do Estado do Rio Grande do Sul, considerando constitucional a progressividade de alíquotas, sob o argumento de que é errôneo o entendimento de que o art. 145, parágrafo 1º, da Constituição somente admite a aplicação da capacidade econômica aos impostos pessoais. Apoiaram o voto do Ministro Eros Grau os Ministros Menezes Direito, Cármen Lúcia e Joaquim Barbosa, deixando o resultado parcial em quatro votos contra um, pela constitucionalidade da progressividade do ITCMD. Na sessão de 17 de setembro de 2008, o julgamento foi interrompido pelo pedido de vista do Ministro Ayres Britto.

Na sessão de 4 de agosto de 2011[12], o julgamento foi retomado, com a prolação de mais dois votos - do Ministro Ayres Britto e da Ministra Ellen Gracie - pela constitucionalidade da progressividade das alíquotas do ITCMD. Completaram-se então seis votos pela constitucionalidade da progressividade das alíquotas.

Em seu voto, Ayres Britto admitiu explicitamente a mudança da jurisprudência do STF no sentido de se haver superado a visão do RE 153.771 acerca do sentido do art. 145, parágrafo 1º, e da capacidade econômica. No seu voto, há uma reafirmação dos argumentos contidos no voto proferido no caso do IPTU (antes comentado). Especificamente sobre o ITCMD, Ayres Britto afirmou que na redação originária da Constituição não há nenhuma norma que impeça a adoção, pelo legislador estadual, de alíquotas progressivas, haja vista que a pretensa incompatibilidade da capacidade econômica com os impostos ditos reais era uma "falsa premissa", adotada no RE 153.771, mas afastada no RE 423.768.

O Ministro Marco Aurélio pediu vista dos autos, e afirmou que tem dúvidas a respeito da constitucionalidade da progressividade de alíquotas do ITCMD, pois essa progressividade não está expressamente autorizada no texto da Constituição. No caso do IPTU, afirmou o Ministro, a progressividade estaria prevista desde a redação originária da Constituição, mas não no caso do ITCMD.

Essa manifestação do Ministro Marco Aurélio foi apoiada enfaticamente pelo Ministro Ricardo Lewandowski, que voltou a afirmar que seu voto segue a jurisprudência tradicional da Corte, segundo a qual os impostos reais não podem se guiar pela capacidade econômica (que só vale para os impostos pessoais), nem adotar a progressividade de alíquotas, que seria providência somente autorizada quando prevista expressamente no texto constitucional, como ocorre com o imposto territorial rural, o imposto de renda e o IPTU.

Afirmou o Ministro Marco Aurélio que, à primeira vista, a progressividade de alíquotas do ITCMD equivaleria à "regulamentação, por vias transversas, do imposto sobre grandes fortunas". Já o Ministro Lewandowski lançou o argumento de que, a bem da Federação, a progressividade somente deve ser implementada numa lei de caráter nacional, e não por leis estaduais, como seria o caso com o ITCMD.

A Ministra Ellen Gracie, naquela que seria sua última sessão de julgamento no STF, não acolheu os argumentos que o Ministro Lewandowski voltou a apresentar e proferiu voto apoiando o posicionamento do Ministro Ayres Britto. Afirmou a Ministra que a classificação dos impostos em reais e pessoais é apenas uma classificação genérica, que não impede que o legislador tome medidas pontuais de personalização nos ditos impostos reais. Num voto que implicitamente negou todas as premissas dogmáticas adotadas no RE 153.771, a Ministra Ellen Gracie deixou antever que, em sua posição, a progressividade de alíquotas se justifica para o ITCMD (em que a transmissão patrimonial é sempre a título gratuito e acresce o patrimônio do donatário, do herdeiro ou do legatário), mas não para o ITBI (em que a transmissão é sempre a título oneroso, e a rigor não acresce o patrimônio do adquirente do imóvel ou do direito).

11 Vide *Informativo STF* 510/2008.

12 Os votos e os debates ocorridos nessa sessão de julgamento podem ser assistidos pelo canal STF no *YouTube*, disponível no sítio eletrônico do tribunal.

O resultado parcial do julgamento é, portanto, de seis votos a um, pela constitucionalidade da progressividade de alíquotas do ITCMD. Ainda votarão os Ministros Marco Aurélio (que pediu vista dos autos), Gilmar Mendes, Celso de Mello e Cezar Peluso. Para que venha a prevalecer a tese da inconstitucionalidade da progressividade de alíquotas do ITCMD, é necessário que algum Ministro que já votou venha a mudar o seu voto. Dentre os seis Ministros que votaram pela constitucionalidade da progressividade, apenas três permanecem no Tribunal: Cármen Lúcia, Joaquim Barbosa e Ayres Britto.

O Ministro Luiz Fux não participou e não participará do julgamento deste RE 562.045, pois o Ministro Eros Grau participou da votação. Contudo, no voto que proferiu no RE 586.693 (Relator Ministro Marco Aurélio, *DJ* de 22.6.2011) o Ministro Luiz Fux deixou muito clara sua adesão à tese de que a progressividade de alíquotas nos impostos ditos reais não vulnera o art. 145, parágrafo 1°, da Constituição, e por isso mesmo não supõe a necessidade de uma autorização expressa no texto constitucional. Veja-se o seguinte excerto de seu voto no RE 586.693 (fl. 145), que demonstra uma total rejeição e uma atitude francamente crítica das teses tradicionais que prevaleceram no RE 153.771:

> "Na verdade, o art. 145, § 1°, da CF não veda a incidência da capacidade contributiva nos impostos reais. Pelo contrário, não há qualquer vinculação entre as duas categorias de tributos e a incidência ou não do princípio da capacidade contributiva, uma vez que, por ser decorrência da cláusula maior da igualdade (CF, art. 5°, *caput* e 150, II), deve, necessariamente, incidir sobre todo e qualquer tributo, como meio de concretização do ideal de justiça fiscal.
>
> (...) a tese que afasta a progressividade - que, repita-se, é método de concretização da capacidade contributiva - dos impostos reais parte de conceitos abstratos estranhos ao texto constitucional, pré-concebidos em teorias que não se ajustam à totalidade normativa da Constituição brasileira de 88, que fixou, no art. 3°, III, a promoção da igualdade material como um dos objetivos fundamentais da República."

Exame crítico do julgamento

I

No item anterior, afirmamos que não foi somente o texto constitucional (art. 156, parágrafo 1°) que se alterou (pela EC 29) para poder abrigar uma nova conformação da progressividade do IPTU. Afirmamos que o objeto real da mudança foi principalmente a visão global dos

Ministros do Tribunal sobre o tema da capacidade econômica e da progressividade, o que se manifestou, à toda luz, no julgamento do RE 423.768. Isso ficou ainda mais claro pelos rumos tomados no julgamento do RE 562.045.

O Relator - Ministro Lewandowski - seguiu rigorosamente a orientação emanada do RE 153.771, interpretando o art. 145, parágrafo 1°, da Constituição como um escolho à aplicação da capacidade econômica e da progressividade fiscal a qualquer imposto que não seja estritamente pessoal. Mas seis Ministros se opuseram frontalmente a essa solução, atacando justamente o ponto central da jurisprudência tradicional do Tribunal: a interpretação do art. 145, parágrafo 1°, da Constituição, cujo texto não foi objeto de qualquer emenda constitucional.

Causou-nos surpresa a hesitação do Ministro Marco Aurélio em acompanhar o voto do Ministro Ayres Britto. Com efeito, no acórdão do RE 423.768 (IPTU progressivo), o Ministro Marco Aurélio afirmou: que "a tradicional dicotomia entre imposto pessoal e real cede ao texto da Carta" (fl. 292), que "o § 1° do art. 145 possui cunho social da maior valia" (fl. 292), que "o texto primitivo da Carta já versava a progressividade dos impostos, a consideração da capacidade econômica do contribuinte" (fl. 294). Ora, se é assim, se o art. 145, parágrafo 1°, da Constituição consente com - ou mesmo determina - a aplicação da capacidade econômica inclusive nos impostos ditos reais, e se a progressividade é uma consequência dessa aplicação, não faz sentido filiar-se ao ponto de vista tradicional de que a progressividade de alíquotas é algo excepcional, que, por isso mesmo, só se permite quando autorizada expressa e especificamente no texto da Constituição. Esse ponto de vista somente faz sentido para quem aceita a premissa de que a *regra* é que os impostos reais não podem se guiar pela capacidade econômica, e por isso a progressividade de alíquotas de impostos reais, sendo uma *exceção* àquela regra e ao art. 145, parágrafo 1°, da Constituição, deve ser prevista expressa e especificamente no texto constitucional.

Por outro lado, não procede a afirmação do Ministro Marco Aurélio de que a progressividade de alíquotas do ITCMD equivaleria à "regulamentação, por vias transversas, do imposto sobre grandes fortunas". Trata-se de fatos tributáveis totalmente distintos. O imposto sobre grandes fortunas, na remotíssima hipótese de vir a ser algum dia instituído por lei complementar, incidiria de forma periódica, provavelmente com frequência anual, somente sobre as pessoas de patrimônio vultosíssimo. Por outro lado, o ITCMD supõe necessariamente um acréscimo patrimonial na pessoa do herdeiro, legatário ou donatário, o que não se verifica no imposto sobre grandes fortunas, em que se tributa um patrimô-

nio estático, daí as alíquotas do imposto sobre grandes fortunas serem naturalmente muito inferiores à alíquota do imposto sobre heranças[13].

Será interessante observar como votará o Ministro Celso de Mello neste RE 562.045. No RE 153.771, o Ministro Celso de Mello acompanhou o Ministro Moreira Alves, mas seu voto (fls. 552-564) se fundamentou muito mais no conteúdo específico dos arts. 156, parágrafo 1º, c/c o art. 182, parágrafo 4º, da Constituição, do que na interpretação do art. 145, parágrafo 1º, da Constituição como uma proibição dirigida ao legislador ordinário, um entrave à consideração da capacidade econômica nos impostos reais. No julgamento do RE 423.768, o Ministro Celso de Mello acompanhou os demais Ministros, com um voto oral um tanto lacônico, sem subscrever claramente a nova interpretação que a maioria do Tribunal passou a dar ao art. 145, parágrafo 1º, da Constituição. No acórdão deste RE 423.768, o Ministro Celso de Mello não proferiu voto escrito. Agora, no julgamento do RE 562.045, será necessário um pronunciamento específico do Ministro Celso de Mello sobre o conteúdo do princípio da capacidade econômica e a eventual superação do entendimento adotado pelo Tribunal no RE 153.771.

Outra possibilidade quanto ao desfecho do julgamento do RE 562.045 é que mesmo os Ministros - como o Ministro Gilmar Mendes - que se declaram fiéis ao entendimento do RE 153.771 admitam a constitucionalidade da progressividade no caso do imposto sobre heranças (não no caso do imposto sobre doações), alegando que não se trata de um imposto real, pois não há incidência isolada sobre bens ou direitos específicos, e sim uma incidência global sobre a totalidade do patrimônio que flui da pessoa do *de cujus* para a dos seus sucessores.

II

Percebe-se nitidamente que a questão da progressividade de alíquotas do IPTU e do imposto sobre heranças vem sendo interpretada pelos Ministros da nova composição do STF como um tema estritamente relacionado com a opção ideológica da Constituição de 1988 em favor da redução das desigualdades materiais. Nos votos dos Ministros Ayres Britto e Luiz Fux, a progressividade e a capacidade contributiva são expressamente relacionadas ao art. 3º, III, da Constituição, que impele a República a reduzir as desigualdades sociais.

13 Sobre o imposto sobre grandes fortunas, cf. MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. *Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil: Origens, Especulações e Arquétipo Constitucional*. São Paulo: MP, 2010; e PISCITELLI, Tathiane dos Santos. "O Imposto sobre Grandes Fortunas à Luz da Justiça Distributiva". *Revista de Direito Tributário* nº 104. São Paulo: RT, 2009.

Os Ministros parecem ter percebido que o sistema tributário brasileiro é dos mais regressivos do mundo, e que a orientação tomada pela composição anterior do STF no RE 153.771 bloqueava ainda mais as possibilidades de o sistema tributário vir a adquirir - sempre segundo a livre opção do legislador estadual e municipal - um caráter menos regressivo. Esta nova orientação nos parece que resgata as verdadeiras opções ideológicas da Constituição de 1988.

Em relação aos únicos impostos puramente pessoais de nosso sistema (o imposto de renda e o imposto sobre grandes fortunas), constata-se um descaso do legislador federal em relação à possibilidade de utilizá-los como vetores de *justiça tributária,* que o Ministro Ayres Britto chamou em seu voto no RE 423.768 de "altaneira modalidade de justiça social". Em relação ao imposto de renda pessoa física, a isenção completa dos lucros distribuídos por empresas brasileiras a seus sócios nega completamente a universalidade, a generalidade e a progressividade determinadas na Constituição. Em relação ao imposto sobre grandes fortunas, o legislador nunca pensou seriamente em instituí-lo. É de se ressaltar que o imposto sobre grandes fortunas não seria "mais uma incidência", e sim a possibilidade de tributar um tipo de patrimônio que hoje simplesmente não se tributa. Em relação aos indivíduos de "grande fortuna", quase a totalidade de seu patrimônio é formada por aplicações financeiras, ações e participações acionárias, aviões, iates etc., e não existe atualmente qualquer imposto que grave esse patrimônio, ao passo que todo o patrimônio da classe média (formado em sua quase totalidade por bens imóveis e por veículos automotores) é tributado pelo IPTU e pelo IPVA.

4.3. ITBI e Progressividade de Alíquotas. A Súmula 656 diante da Nova Postura para a qual se encaminha a Jurisprudência do Tribunal

É curioso observar o seguinte: apesar de ter rechaçado claramente a postura tradicional do tribunal (RE 153.771) que vê o art. 145, parágrafo 1º, da Constituição como uma norma de vedação da aplicação da capacidade econômica e da progressividade aos impostos reais, a atual composição do Tribunal ainda não foi obrigada a rever nenhum precedente específico, pois no caso do IPTU houve alteração no texto constitucional pela EC 29 (motivando a edição da Súmula 668), e no caso da progressividade do ITCMD o Tribunal ainda não havia julgado um caso em que estivesse em causa a progressividade deste imposto.

Já no caso do imposto municipal sobre transmissão *inter vivos,* por ato oneroso, de direitos reais sobre imóveis (ITBI), há uma Súmula editada pelo STF em 2003 que, em nossa opinião, somente ficará de pé caso

o Tribunal continue a manter os fundamentos que embasaram o decidido no RE 153.771. O verbete da Súmula 656 afirma que "é inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão 'inter vivos' de bens imóveis - ITBI com base no valor venal do imóvel". O primeiro precedente indicado oficialmente para a aprovação dessa Súmula é exatamente o RE 153.771. Afinal, a *rationale* da Súmula 656 é uma derivação do raciocínio do RE 153.771: o ITBI é um imposto real, pois grava a transmissão de um bem ou direito específico; como a Constituição em seu art. 145, parágrafo 1º, não admite que o legislador utilize o princípio da capacidade econômica no desenho normativo dos impostos reais, nem a progressividade de alíquotas em razão do aumento da base de cálculo, as alíquotas progressivas do ITBI são inconstitucionais.

É importante explicitar a postura dos Ministros no julgamento do RE 234.105 (Relator o Ministro Carlos Velloso, *DJ* de 31.3.2000), outro acórdão indicado oficialmente como precedente motivador da Súmula 656. Tratava-se de um recurso em que o contribuinte requeria a reforma de acórdão que considerara constitucional a lei paulistana que instituíra alíquotas progressivas para o ITBI. Apesar de o julgamento ter sido unânime pela inconstitucionalidade da progressividade do ITBI, formaram-se duas correntes.

A corrente minoritária foi formada pelos Ministros Carlos Velloso e Marco Aurélio. Esses Ministros sustentaram que a capacidade econômica se aplica sim ao ITBI, mas não para autorizar a progressividade de alíquotas, e sim "realizando-se proporcionalmente ao preço da venda" (ementa oficial do acórdão).

Todos os demais Ministros rejeitaram essa fundamentação, e aduziram que a inconstitucionalidade da progressividade do ITBI decorria da interpretação firmada pelo Tribunal no acórdão do RE 153.771 acerca do art. 145, parágrafo 1º, da Constituição, no sentido de que esse dispositivo veda que o legislador aplique o princípio da capacidade econômica aos impostos reais.

Exame crítico do acórdão do RE 234.105 e da Súmula 656

No julgamento do RE 423.768, a maioria dos Ministros reviu a postura que o Tribunal havia firmado no RE 153.771, desautorizando a interpretação de que nos impostos reais a capacidade econômica não poderia ser levada em consideração, e a progressividade estaria constitucionalmente vedada.

Parece-nos que o decidido no RE 234.105 e a edição da Súmula 656 estão inexoravelmente determinados pela postura tomada no RE 153.771. Todos os votos que compuseram a corrente majoritária no RE 234.105 declararam expressamente que estavam decidindo pela inconstitucionalidade da progressividade do ITBI "pelos fundamentos deduzidos no RE 153.771" (voto do Ministro Sydney Sanches, fl. 847).

Por isso consideramos que, por coerência com o que restou decidido no RE 423.768 (IPTU) e com o que muito provavelmente será decidido por ampla maioria no RE 562.045 (ITCMD), o Tribunal em algum momento terá que rever sua Súmula 656, para passar a considerar constitucional a progressividade de alíquotas no caso do ITBI.

Não consideramos correto o pensamento do Ministro Carlos Velloso formulado em seu voto no RE 234.105, segundo o qual a Constituição ao mesmo tempo vedaria a progressividade de alíquotas do ITBI, mas a permitiria no ITCMD. Se partirmos da premissa - que nos parece correta - de que a capacidade econômica objetiva e presumida é o pressuposto legitimador dos impostos reais que incidem sobre a propriedade (IPTU) ou sobre a transmissão (ITCMD) de determinados bens específicos, e de que a progressividade de alíquotas nestes impostos é uma exacerbação constitucionalmente permitida daquela presunção de capacidade econômica, não cabe deixar de fora desse raciocínio o ITBI. O voto do Ministro Carlos Velloso, que aceita a progressividade do ITCD, não indica que regra ou princípio constitucional vedaria a progressividade de alíquotas no caso do ITBI. O Ministro simplesmente afirma, numa petição de princípio, que "enquanto na transmissão *causa mortis* (...) realiza-se o princípio da capacidade contributiva mediante alíquotas progressivas, na transmissão *inter vivos* aquele princípio realiza-se proporcionalmente ao preço da venda" (fl. 836).

A postura que a maioria da nova composição do Tribunal vai tomando quanto ao art. 145, parágrafo 1º, da Constituição nos parece bem clara: a capacidade econômica é sim levada em conta nos impostos reais. Esses impostos, mesmo não apresentando condições de serem estabelecidos de acordo com as circunstâncias pessoais do contribuinte (caráter pessoal), baseiam-se em fatos econômicos objetivos capazes de revelar uma dada capacidade econômica. O aumento de alíquotas em função do aumento do valor da base de cálculo não desnatura ou desvirtua o imposto real, não se tratando, a rigor, de *personalização* de um imposto real, já que na progressividade de alíquotas em razão do valor dos bens, o critério de diferenciação é algo imanente ao bem tributado e não um fator externo ou estranho a esse bem (como ocorria com o caso concreto que deu origem à Súmula 589 do STF, antes comentada).

Essa postura, caso seja coerentemente mantida pelos Ministros, abre espaço a que o legislador ordinário imprima alíquotas progressivas também ao ITBI e ao IPVA, ficando totalmente prejudicado o argumento formalista de que a progressividade exige autorização expressa e explícita no texto constitucional.

5. Sanções Políticas

O principal objetivo deste capítulo é abordar os julgamentos atualmente em curso no plenário do STF - RE 550.769 e ADI 3.952 - sobre a constitucionalidade da legislação federal (Decreto-lei 1.593/1977) que permite o cancelamento administrativo do registro especial de fabricantes de cigarros em caso de descumprimento de obrigações tributárias. Contudo, para que a crítica dos referidos julgamentos tenha mais rigor, faremos uma análise prévia do surgimento e posterior desenvolvimento da jurisprudência do Tribunal relativa às chamadas "sanções políticas", que podem ser definidas como a imposição - legal ou administrativa - de meios coercitivos indiretos para forçar o contribuinte a recolher tributos.

5.1. Súmulas 70 e 323: Interdição de Estabelecimento e Apreensão de Mercadorias como Meios Indiretos de Cobrança de Tributos

A Súmula 70, aprovada em dezembro de 1963, dispõe que "é inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo". Sua adoção se baseou em dois precedentes: RE 39.933 e RMS 9.698. A Súmula 323, aprovada conjuntamente com a Súmula 70, dispõe que "é inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos". Sua adoção se baseou no RE 39.933.

No RE 39.933 (Relator Ministro Ary Franco, *DJ* de 13.4.1961), discutia-se um dispositivo da legislação do município de Major Izidoro (AL) que permitia a apreensão de bens e mercadorias "como meio de forçar o pagamento de tributos" (fl. 1.197). O Pleno, por unanimidade, declarou a inconstitucionalidade do dispositivo legal, mas curiosamente não há no voto do Relator (o único que proferiu voto escrito) qualquer fundamentação para sua decisão: o Relator limita-se a afirmar que "não é lícita a apreensão de mercadorias" (fl. 1.199). A única fundamentação para a declaração da inconstitucionalidade encontra-se no parecer do Ministério Público, que sustenta que seria "manifesta" a "ilegalidade do ato", pois não cabe ao município "fazer justiça de mão própria se a lei estabelece a ação executiva fiscal, para a cobrança da dívida ativa da Fazenda Pública em geral" (fl. 1.198).

No RMS 9.698 (Relator Ministro Henrique D'Ávila, *DJ* de 31.10.1962), não se questionava um dispositivo legal mas, sim, um ato específico do Diretor do Departamento de Renda Mercantil do Estado da Guanabara, "que ordenou a interdição do estabelecimento até o pagamento do débito [fiscal]" (fl. 222). Neste caso, a fundamentação para a concessão unânime da segurança pelo plenário do STF foi explicitada pelo Relator e pelo Ministro Pedro Chaves. O Relator repetiu a argumentação do Ministério Público no RE 39.933, no sentido de que o meio "regular e adequado" para a cobrança do tributo é o executivo fiscal, aduzindo que o ato atacado no mandado de segurança era "extravagante", "drástico", "arbitrário" e "contrário ao estado de direito em que vivemos" (fl. 224). O Ministro Pedro Chaves afirmou que o Fisco já goza de "muitos favores e privilégios" de ordem processual e legal para a cobrança de seus créditos, e que o ato questionado no mandado de segurança "pretende evitar, inconstitucionalmente, que a parte se defenda em juízo, ameaçando de fechar o estabelecimento" (fl. 225).

Na ADI 395, o Conselho Federal da OAB questionou a constitucionalidade de uma norma da Constituição do Estado de São Paulo que assim dispõe: "não se compreende como limitação ao tráfego de bens a apreensão de mercadorias, quando desacompanhadas de documentação fiscal idônea, hipótese em que ficarão retidas até a comprovação da legitimidade de sua posse pelo proprietário". A argumentação contida na ADI era a de que a norma constituía uma sanção política, um meio indireto para forçar o contribuinte a pagar o crédito tributário, em violação da jurisprudência do STF (Súmula 323) e da norma constitucional que garante a liberdade do exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão (art. 5º, XIII, da Constituição).

Julgada na sessão de 17 de maio de 2007, a ação foi considerada improcedente por unanimidade (Relatora Ministra Cármen Lúcia, *DJ* de 17.8.2007). A Relatora, Ministra Cármen Lúcia, afirmou que a norma não determinava a apreensão de mercadorias para fins de pagamento do imposto considerado devido pela autoridade fiscal. O caso seria simplesmente de apreensão temporária até que se comprove a legitimidade da posse da mercadoria, o que não supõe a exigência dos tributos eventualmente devidos como condição para a liberação das mercadorias. Afastou-se, portanto, nesses casos, a aplicação da Súmula 323.

Exame crítico das Súmulas 70 e 323

É curioso que nem as Súmulas 70 e 323, nem os acórdãos que lhes deram origem, mencionem especificamente quais normas constitucionais teriam sido violadas pela imposição - legal ou administrativa - de apreensão de mercadorias ou de interdição do estabelecimento como meios indiretos de cobrança do crédito tributário.

À luz das concepções atuais do controle de constitucionalidade e seus pressupostos metodológicos, podemos proceder a uma reconstru-

ção argumentativa das Súmulas 70 e 323, bem como de seus acórdãos de origem.

Questionar juridicamente a *razoabilidade* de determinada medida significa arguir a falta de compatibilidade ou de adequação entre os meios empregados pelo legislador ou pela Administração Pública e os fins por eles visados, e/ou a própria falta de legitimidade dos fins visados pelo legislador ou pela Administração Pública[1]. O argumento mais utilizado no contexto da adoção das Súmulas 70 e 323 foi o de que a medida adequada para a cobrança dos tributos era o executivo fiscal, e não as medidas de apreensão de mercadorias ou interdição de estabelecimentos. Além disso, utilizou-se o argumento de que a apreensão de mercadorias e a interdição de estabelecimentos tinham uma finalidade ilegítima: evitar que o contribuinte discutisse em juízo a legitimidade de determinada cobrança de tributos.

A reconstrução argumentativa das Súmulas 70 e 323 indica, portanto, que, apesar disso não ficar explícito nos acórdãos, os Ministros consideraram destituídas de *razoabilidade* as medidas - administrativas ou legislativas - de apreensão de mercadorias e de interdição de estabelecimentos como meios para a cobrança de tributos. Os adjetivos "extravagante", "arbitrário" e "drástico", utilizados nos votos para desqualificar as medidas, confirmam que os Ministros condenaram a *razoabilidade* das mesmas.

Por outro lado, é digno de nota que, apesar de a Constituição de 1946, vigente à época da adoção das Súmulas, prever expressamente a liberdade de iniciativa (art. 145) e a liberdade de exercício de profissões (art. 141, parágrafo 14), os acórdãos que deram origem às Súmulas 70 e 323 não relacionaram nem explícita nem implicitamente a falta de razoabilidade das medidas coercitivas indiretas com a violação de tais dispositivos constitucionais. A relação foi feita, apenas de forma implícita (voto do Ministro Pedro Chaves no RMS 9.698), com o dispositivo que garantia a inafastabilidade da tutela judicial (art. 141, parágrafo 4º, da Constituição de 1946).

Exame crítico do acórdão da ADI 395

Parece-nos que o plenário agiu muito bem ao julgar improcedente a ADI 395, visto que a norma questionada não instituiu a apreensão de

[1] Cf. BARROSO, Luís Roberto. "Os Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade no Direito Constitucional". *Revista dos Tribunais - Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política* nº 23. São Paulo: RT, 1998, p. 66.

mercadorias enquanto meio de exigir o pagamento de ICMS como condição para a posterior liberação das mercadorias. Caso se tratasse de norma com essa característica, certamente haveria sanção política e violação da Súmula 323.

O que a norma paulista pretende é simplesmente impedir a circulação de mercadorias naqueles casos em que o transportador não logra demonstrar documentalmente que sua posse é legítima, pois nessa situação há suspeita de comportamento criminoso. Comprovar a legitimidade da posse das mercadorias não é sinônimo de comprovar o pagamento dos impostos considerados devidos sobre determinada operação, o que restou muito bem compreendido pela Relatora e pelos demais Ministros.

O meio mais usual de demonstrar a legitimidade da posse das mercadorias é a apresentação da nota fiscal relativa a determinada operação. Apresentada a nota fiscal ou algum outro documento análogo, caso a autoridade administrativa considere que alguma exigência tributária restou desatendida, é direito do Fisco lavrar os autos de infração que considerar cabíveis, não se admitindo, contudo, condicionar a liberação das mercadorias à prévia quitação das quantias determinadas nos autos de infração lavrados.

5.2. Súmula 547: Restrições quanto a Atos da Vida Empresarial/Profissional Usadas como Meio Indireto de Cobrança de Tributos

A Súmula 547, aprovada em dezembro de 1969, dispõe: "Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais."

A Súmula 547 se refere a uma questão análoga à das Súmulas 70 e 323 (aprovadas em 1963); ou seja, se refere ao uso de meios coercitivos - distintos do ajuizamento da execução fiscal - pelos quais o Estado busca indiretamente cobrar seus créditos tributários. No ano de 1937, dois Decretos-leis (5 e 42) estabeleceram que, caso o contribuinte não pagasse nem depositasse (visando a uma futura ação judicial) a quantia relativa a créditos tributários considerados devidos pelas instâncias administrativas federais, o contribuinte estaria impedido, por exemplo, de "despachar mercadorias nas Alfândegas" e de "adquirir estampilhas[2]

[2] Pela legislação do antigo *imposto de consumo*, que se transformaria no *imposto sobre produtos industrializados* (IPI) em 1965, o contribuinte pagava o imposto adquirindo "estampilhas" (pequenos selos), que deveriam ser afixadas nos produtos.

dos impostos de consumo e de vendas mercantis" (art. 1º do Decreto-lei 5, de 1937, e arts. 2º e 3º do Decreto-lei 42, de 1937).

Durante as décadas de 1950 e 1960 do século XX, as Turmas do STF ora consideraram tais dispositivos constitucionais, ora os consideraram inconstitucionais.

Nos REs 33.523 (Relator Ministro Candido Mota Filho, *DJ* de 18.9.1957) e 36.791 (Relator Ministro Nelson Hungria, *DJ* de 4.7.1958), a Primeira Turma considerou que tal legislação era "perfeitamente legal". As exigências dos decretos-leis foram tidas por medidas de "alto alcance moralizador" e em defesa dos "superiores interesses da administração pública" (voto do Relator no RE 33.523). Quanto ao argumento de que as medidas violavam a liberdade de comércio, afirmou-se que o exercício do comércio pode ser adstrito a exigências estabelecidas em lei, e que as sanções impostas nos referidos decretos-leis se inseriam nestas possíveis exigências e restrições legais. No acórdão do RE 33.523, utiliza-se da expressão "execução política" para classificar as medidas em discussão, para diferenciá-las da "execução judicial" da dívida ativa do Fisco. O Relator, Ministro Mota Filho, apoiou a opinião do Ministro Sampaio Costa, do antigo Tribunal Federal de Recursos, segundo a qual se tratava de uma autorizada "maneira política de execução do fisco", "tipo de execução compulsória, execução política, chamada prévia", pela qual se obrigava o indivíduo, "mediante sanções indiretas, a pagar imediatamente o débito" (fl. 392). Ou seja, as expressões "execução política" e "sanções indiretas" foram, num primeiro momento, aceitas e usadas pelos próprios defensores da validade das medidas.

A partir de meados da década de 1960, as decisões passaram a ser em sentido oposto. No RE 57.235 (Relator Ministro Evandro Lins e Silva, *DJ* de 9.6.1965), a Primeira Turma abandonou a postura anterior e passou a considerar que as disposições dos decretos-leis "não se coadunam com o livre exercício de atividades lícitas". No RE 63.045 (Relator Ministro Oswaldo Trigueiro, *DJ* de 6.3.1968), a Primeira Turma voltou a se manifestar no sentido de que as normas cerceavam a atividade profissional do contribuinte e indiretamente lhe negavam o acesso às vias judiciais.

No ano de 1968, o plenário se manifestou sobre o tema e, por unanimidade, considerou que as normas dos decretos-leis de 1937 constituíam "bloqueio de atividades lícitas", atentavam contra o "princípio da liberdade de profissão" e não poderiam prevalecer ante o art. 150, parágrafo 4º, da Carta de 1967 ("A lei não poderá excluir da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão de direito individual") - REs 63.047

(Relator Ministro Gonçalves de Oliveira, *DJ* de 19.6.1968) e 60.664 (Relator Ministro Gonçalves de Oliveira, *DJ* de 29.5.1968).

No voto que proferiu no RE 60.664, o Ministro Aliomar Baleeiro afirmou que o regime do Decreto-lei 5, de 1937, instituíra indiretamente o "princípio *solve et repete*" (destaque no original), que teria sido posteriormente revogado pela legislação federal (fl. 555). Já no voto que proferiu como Relator no RE 64.054 (Segunda Turma, *DJ* de 24.4.1968), o Ministro Aliomar Baleeiro reafirmou a posição consolidada no Tribunal segundo a qual a Fazenda Pública deve cobrar seus créditos pelo executivo fiscal, sem bloquear nem impedir direta ou indiretamente a atividade profissional lícita do contribuinte, aduzindo que os Decretos-lei 5 e 42, de 1937, eram "diplomas da ditadura" (fl. 580).

Outros tipos de restrições a atos da vida profissional e empresarial foram examinados pelo STF na ADI 173, proposta pela Confederação Nacional da Indústria contra dispositivos da Lei 7.711/1988 que exigiam prova de "quitação de créditos tributários" como condição para a "transferência de domicílio para o exterior", habilitação e licitação promovida por órgão da Administração Federal, "registro ou arquivamento de contrato social" e outros atos societários.

Tanto no acórdão que concedeu a cautelar (Relator Ministro Moreira Alves, *DJ* de 27.4.1990) quanto no acórdão que julgou o mérito da ADI 173 (Relator Ministro Joaquim Barbosa, *DJ* de 20.3.2009), as medidas legais foram consideradas como sanções políticas. No acórdão que julgou o mérito da ação, decidiu-se por unanimidade que a exigência de quitação prévia de tributos como condição para a transferência de domicílio para o exterior e para o registro de atos societários e de outros atos negociais constitui sanção política que constrange o contribuinte ao recolhimento do crédito tributário e obstaculiza o livre acesso ao Poder Judiciário.

Quanto à exigência de quitação de tributos como condição para participação em licitação pública, a ação direta não foi conhecida visto que a norma questionada (art. 1º, II, da Lei 7.711/1988) restou revogada pelas normas da Lei 8.666/1993 que disciplinaram a exigência de regularidade fiscal como condição para habilitação nas licitações públicas. Mesmo não se tendo conhecido essa parte do pedido da ação, os Ministros deliberaram explicitar no acórdão da ADI 173 que a "regularidade fiscal" que pode ser exigida quanto à habilitação nas licitações públicas não pressupõe necessariamente a "quitação dos tributos", podendo o licitante demonstrar que a exigibilidade dos créditos tributários está suspensa por medida administrativa ou judicial.

Exame crítico dos acórdãos que deram origem à Súmula 547

No processo de formação das Súmulas 70 e 323, o Tribunal não havia lançado mão do argumento de violação das sanções políticas ao direito individual de livre exercício de profissão, previsto no art. 141, parágrafo 14, da Constituição de 1946. Já nos acórdãos que deram origem à Súmula 547, o argumento principal foi exatamente a violação dos mencionados decretos-leis de 1937 ao "princípio da liberdade de profissão", então previsto no art. 150, parágrafo 23, da Carta de 1967.

Os acórdãos que deram origem à Súmula 547 afirmam, mas não fundamentam com rigor, a inconstitucionalidade dos "diplomas da ditadura" (expressão do Ministro Aliomar Baleeiro). Na verdade, são três os decretos-leis que instituíram o regime que Aliomar Baleeiro classificou - a nosso ver indevidamente - de *solve et repete*. O primeiro dos diplomas (Decreto-lei 5, de 1937) era de fato flagrantemente violador do direito de livre exercício de ofício ou profissão, pois estabelecia que somente os contribuintes que pagassem em 30 dias os créditos tributários definitivamente lançados contra eles (isto é, aqueles com decisão irrecorrível na esfera administrativa) poderiam continuar operando normalmente, já que as proibições de despachar mercadorias e de adquirir estampilhas (definidas no Decreto-lei 5) prejudicavam amplamente as normais atividades empresariais.

Contudo, após a edição do Decreto-lei 5, de 1937, foram editados outros dois diplomas (o primeiro no próprio ano de 1937 e o segundo no ano de 1941) que diluíram consideravelmente o tom draconiano do Decreto-lei 5, sendo que os acórdãos do STF prolatados em 1968 não se manifestaram sobre esses dois decretos-leis que modificaram o Decreto-lei 5. Houve, neste sentido, um claro déficit argumentativo nos acórdãos do STF que deram origem à Súmula 547 em 1969, pois os acórdãos trataram da questão como se o regime legal se resumisse ao Decreto-lei 5.

O Decreto-lei 42, editado menos de um mês após o Decreto-lei 5, dispôs que não se submeteriam às proibições de despachar mercadorias e adquirir estampilhas os contribuintes que fizessem o depósito dos valores dos créditos tributários para fins de ajuizamento de ação anulatória, e que as importâncias recolhidas nas repartições arrecadadoras como pagamento dos créditos tributários seriam escrituradas como depósito, que somente se converteria em renda ordinária caso o contribuinte não ajuizasse a ação anulatória. É certo que, mesmo assim, se mostrava desproporcionalmente gravosa a exigência de depósito prévio do valor integral do crédito tributário como requisito para não sofrer sérias ingerências sobre o normal funcionamento do negócio. Mas caberia aos

Ministros ter introduzido nas discussões que levaram à Súmula 547 essa ressalva quanto à possibilidade do depósito, contida no Decreto-lei 42, de 1937.

Em 1941, o Decreto-lei 3.336 veio dispor que o simples oferecimento de bens à penhora era motivo suficiente para impedir que os contribuintes fossem sancionados com as proibições de despachar mercadorias e adquirir estampilhas, e que esse oferecimento de bens à penhora era suficiente para se iniciar a discussão judicial do débito. Não estamos afirmando que com esse Decreto-lei 3.336 o regime legal das proibições previstas no Decreto-lei 5 passou a ser constitucional. O que afirmamos é que a partir de 1941 não se poderia classificar o regime legal como *solve et repete,* pois a legislação previa meios de contestar judicialmente a cobrança sem que o contribuinte estivesse obrigado ao recolhimento ou ao depósito judicial do valor discutido. O fato de os acórdãos (prolatados no final da década de 1960) que deram origem à Súmula 547 não terem nem mesmo mencionado o disposto no Decreto-lei 3.336 (de 1941) é algo a se criticar, pois revela que o juízo de irrazoabilidade efetuado pelo Tribunal em relação às proibições previstas no Decreto-lei 5, de 1937, não levou em conta todos os elementos fáticos e normativos envolvidos na questão.

Exame crítico do acórdão da ADI 173

O acórdão da ADI 173 permite fazer uma importante distinção. Em relação a atos da vida econômica profissional ou empresarial, como transferência da residência ao exterior ou registro em cartório de atos societários, não cabe qualquer tipo de exigência de regularidade fiscal como condição para a realização dos atos. Isso configuraria típica sanção política.

Contudo, em se tratando de certos atos que envolvem a presença de recursos públicos, como é o caso das licitações e da concessão de financiamento público ou benefícios fiscais, justifica-se a exigência de que as pessoas físicas ou jurídicas que receberão recursos públicos demonstrem que estão em situação de regularidade fiscal. Isso não significa demonstrar que todos os tributos que o Fisco considera devidos já tenham sido quitados. Encontra-se em situação de "regularidade fiscal" a pessoa física ou jurídica cujos créditos tributários estejam sob discussão administrativa, ou cuja exigibilidade esteja suspensa por força de medida judicial, ou que estejam garantidos por meio de penhora ou outra garantia em processo de execução fiscal.

Só não se encontrará em situação de "regularidade fiscal" a pessoa física ou jurídica que contra si tenha créditos tributários em aberto,

ou seja, nos casos de inadimplência ou sonegação pura e simples. Nesses casos, justifica-se a recusa de habilitação em licitações públicas, a recusa de concessão de financiamento com recursos públicos ou de concessão de benefícios fiscais, sendo que a própria Constituição Federal indica a legitimidade dessas exigências ao dispor em seu art. 195, parágrafo 3º, que "a pessoa jurídica em débito com o sistema da seguridade social, como estabelecido em lei, não poderá contratar com o Poder Público nem dele receber benefícios ou incentivos fiscais ou creditícios".

5.3. Sanções Políticas e Submissão de Contribuintes do ICMS a Regimes Especiais de Cobrança e Fiscalização

Ao longo das décadas de 1970 e 1980, a jurisprudência do STF se consolidou no sentido de considerar inconstitucional - por violação ao direito individual de livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão (art. 153, parágrafo 23, da Carta de 1967/1969) - aquilo que considerou como outro tipo de "sanção política": a submissão de determinados contribuintes do ICMS a regimes especiais de cobrança e fiscalização. Esses regimes especiais, impostos a contribuintes classificados pelo Fisco como *devedores contumazes* do ICMS, consistem basicamente na exigência do pagamento do imposto de forma antecipada e a cada operação praticada, como condição para a autorização - sempre limitada - de impressão de notas fiscais.

Nos REs 76.455 (Relator Ministro Leitão de Abreu, Segunda Turma, *DJ* de 21.5.1975), 100.918 (Relator Ministro Moreira Alves, Segunda Turma, *DJ* de 5.10.1984), 106.759 (Relator Ministro Oscar Corrêa, Primeira Turma, *DJ* de 18.10.1985) e 115.452 (Relator Ministro Octavio Gallotti, Primeira Turma, *DJ* de 22.4.1988), entendeu-se - sempre à unanimidade - que esses regimes especiais de fiscalização e cobrança impedem ou pelo menos bloqueiam de modo significativo a atividade profissional lícita dos contribuintes, violando por isso o art. 153, parágrafo 23, da Carta de 1967/1969.

O plenário se manifestou sobre o tema no ERE 115.452 (Relator Ministro Carlos Velloso, *DJ* de 16.11.1990). A Fazenda do Estado de São Paulo confrontou o acórdão do RE 115.452 (Primeira Turma, acima mencionado) com o decidido pela Segunda Turma nos Embargos de Declaração no RE 111.042 (Relator Ministro Carlos Madeira, *DJ* de 7.8.1987), requerendo a prevalência do decidido neste último acórdão. Neste precedente (RE 111.042 - ED), a Segunda Turma considerou que, havendo lei específica autorizando a aplicação do regime especial de fiscalização e cobrança do ICMS, é válida a exigência antecipada do imposto, operação a operação. Esse entendimento da Segunda Turma

mostrava-se em contradição com uma ampla gama de acórdãos de ambas as turmas, e no ERE 115.542 o Pleno se manifestou à unanimidade no sentido de que, mesmo havendo lei específica autorizando a aplicação do referido regime especial, este se mostra inconstitucional por violação ao direito individual ao livre exercício de ofício, trabalho ou profissão.

Este entendimento continuou a ser aplicado em decisões monocráticas proferidas pelos atuais componentes da Corte (vide, por exemplo, as decisões monocráticas nos REs 409.958 - Ministro Gilmar Mendes, 414.714 - Ministro Joaquim Barbosa e 434.987 - Ministro Cezar Peluso). Nessas decisões, os Ministros consideram que viola os arts. 5º, XIII[3], e 170, parágrafo único[4], da Constituição de 1988 a imposição de regimes especiais de fiscalização e cobrança do ICMS que impliquem, por exemplo, a exigência de garantia real ou fidejussória dos contribuintes inadimplentes para fins de autorização de impressão de talonário de notas fiscais.

Os julgados sobre essa matéria foram todos unânimes, até que o Ministro Eros Grau manifestou sua divergência no julgamento, pelo Pleno, do RE 413.782 (Relator Ministro Marco Aurélio, *DJ* de 3.6.2005).

No julgamento deste RE 413.782[5], estava em questão um ato do Fisco de Santa Catarina que, com base em previsão legal específica, indeferiu pedido de impressão de bloco de notas fiscais, visto que o contribuinte respondia por créditos tributários do ICMS, contra si lavrados, não questionados na esfera administrativa ou judicial. Segundo o Fisco, a autorização para impressão de talonário de nota fiscal estaria vedada, podendo-se permitir somente a impressão de nota fiscal *operação a operação,* e mesmo assim após o efetivo recolhimento do ICMS devido. O Relator, Ministro Marco Aurélio, proferiu voto repisando o clássico argumento contido na jurisprudência do Tribunal: os créditos tributários devem ser exigidos por meio da execução fiscal, sendo desproporcional, irrazoável e violador da livre-iniciativa e do livre exercício de atividade econômica condicionar ao imediato pagamento de créditos tributários o exercício de determinados atos empresariais.

3 "XIII - É livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer."

4 "É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei."

5 Vide GODOI, Marciano Seabra de. *Questões Atuais do Direito Tributário na Jurisprudência do STF.* São Paulo: Dialética, 2006, pp. 55-56.

Apoiando o voto do Relator, o Ministro Nelson Jobim aduziu um argumento adicional: ao exigir o recolhimento antecipado do ICMS devido em cada operação, o Fisco estaria impedindo a realização das compensações de créditos a que o contribuinte teria direito por força da não cumulatividade do imposto, prevista constitucionalmente.

O Ministro Eros Grau discordou dos votos dos Ministros Marco Aurélio e Nelson Jobim. Quanto ao argumento de restrição desproporcional ao exercício de atividade econômica, o Ministro Eros Grau asseverou que "não há, absolutamente, no caso, restrição ao exercício de atividade mercantil". Numa frase que aparentemente nega toda a jurisprudência tradicional do STF contra as sanções políticas ou indiretas, o Ministro Eros Grau aduziu: "não posso dar uma interpretação ao princípio da liberdade de iniciativa econômica de modo a permitir que a ordem jurídico-tributária não seja rigorosamente atendida" (fl. 628). Quanto ao argumento da violação a não cumulatividade do ICMS, o Ministro Eros Grau afirmou que se trataria de "um problema de administração tributária, não um problema de Direito Tributário" (fl. 629). Após diversos apartes do Ministro Jobim, que insistiam em que a não cumulatividade do ICMS estaria sendo violada, o Ministro Eros Grau manteve seu voto, acrescentando: "Suponho que exista, na legislação, mecanismo que permita essa compensação" (fl. 630).

Nenhum dos demais Ministros seguiu a divergência do Ministro Eros Grau. A Ministra Ellen Gracie admitiu que a medida do Fisco não implicava a total vedação do exercício da atividade empresarial, "porque afinal possível seria sempre a utilização dessas notas solteiras, notas individuais"; contudo, ponderou a Ministra que "essa prática, sem dúvida nenhuma, prejudica grandemente o funcionamento de qualquer empresa" (fl. 637).

O Ministro Gilmar Mendes procurou, em seu voto, realizar um teste de proporcionalidade quanto à medida fiscal em questão. Admitindo que a medida poderia passar no teste de adequação, o Ministro asseverou que não ocorreria o mesmo quanto ao teste da necessidade, "porque há outros meios menos invasivos, menos drásticos e adequados para solver a questão" (fl. 635).

O voto mais substancioso do acórdão do RE 413.782 foi o do Ministro Celso de Mello. Passando em revista a jurisprudência do STF (sob as Constituições de 1946, 1967 e 1988) e a doutrina brasileira sobre o tema das sanções políticas, o Ministro Celso de Mello ponderou que, se é certo que a liberdade de exercício de atividade econômica ou profissional "não se reveste de natureza absoluta" (fl. 640), por outro lado revela-se gravosa, desproporcional e irrazoável a prática fiscal de restringir drasticamente o exercício da atividade empresarial com a ameaça de sanções destinadas, em última medida, a garantir o recebimento imediato de créditos tributários em aberto, devendo o Fisco se valer do executivo fiscal para promover a cobrança forçada de seus créditos.

Exame crítico dos acórdãos

I

Na divergência que levantou no julgamento do RE 413.782, o Ministro Eros Grau não ofereceu argumentos convincentes que pudessem realmente abalar a longa tradição jurisprudencial do STF, infensa às sanções políticas como meio indireto de cobrança de tributos. O Ministro argumentou que a negativa de autorização para impressão de talonário de notas fiscais não implicaria "absolutamente" restrição ao exercício de atividade econômica, visto que a empresa continuaria autorizada a solicitar a impressão de notas fiscais avulsas, operação por operação. Ocorre que a necessidade de requerer ao Fisco, a cada nova operação, autorização para impressão de nota fiscal, resulta na inviabilidade operacional do negócio. Além disso, o Ministro Eros Grau não conseguiu responder ao Ministro Nelson Jobim de que maneira a regra da não cumulatividade do ICMS seria preservada no caso concreto, haja vista que a sanção aplicada pelo Fisco aparentemente também incluía a obrigatoriedade de apurar e recolher antecipadamente o ICMS devido em cada operação, impedindo-se o confronto entre débitos e créditos gerados ao longo de determinado período de tempo.

Em seu voto, o Ministro Eros Grau afirmou, em tom categórico, o seguinte: "não posso dar uma interpretação ao princípio da liberdade de iniciativa econômica de modo a permitir que a ordem jurídico-tributária não seja rigorosamente atendida" (fl. 628). O Ministro deveria ter deixado mais claro o que realmente queria dizer com tal afirmação. Levada ao pé da letra, a afirmação parece propor que qualquer forma de inadimplemento de créditos tributários justifica a imposição imediata de restrições à liberdade de iniciativa econômica do contribuinte. Como essa afirmação categórica nega rotundamente - sem fornecer justificativas plausíveis - uma linha jurisprudencial do STF de mais de 50 anos, era de se esperar que a divergência aberta pelo Ministro não fosse acompanhada pelos seus pares.

II

A análise dos acórdãos e das decisões monocráticas proferidos sobre o tema das sanções políticas relacionadas a regimes especiais de cobrança e fiscalização do ICMS revela que os Ministros não realizam

um rigoroso teste de proporcionalidade que leve em conta as medidas específicas de cada caso.

Exigir dos contribuintes inadimplentes o recolhimento antecipado do ICMS a cada operação, interditar um estabelecimento até que os créditos em aberto sejam pagos ou reter uma mercadoria na barreira fiscal até que o imposto pretensamente devido seja recolhido são medidas claramente desproporcionais, que a um só tempo vulneram o livre exercício de atividade econômica e o direito de o contribuinte levar ao conhecimento do Judiciário eventuais ilegalidades na cobrança dos tributos.

Mas há outras medidas que, pelo menos *prima facie,* não instituem o regime draconiano do *solve et repete,* nem impõem ao contribuinte restrições capazes de abalar o normal funcionamento das empresas. Estamos nos referindo, por exemplo, à medida que exige do contribuinte com inadimplência contumaz que, para continuar obtendo autorização para impressão de notas fiscais, promova simplesmente a garantia real ou fidejussória dos créditos tributários em aberto e que não sejam objeto de qualquer discussão judicial ou administrativa.

Nesses casos, a legislação não exige o pagamento dos tributos em aberto, nem mesmo o seu depósito integral em dinheiro. Não se pode dizer, de forma categórica e genérica, que a simples exigência de garantia real ou fidejussória de débitos tributários sem causa de suspensão de exigibilidade constitua para as empresas algo de uma onerosidade capaz de impedir seu regular funcionamento. Em princípio, tampouco há, nesses casos, a imposição de uma medida tendente a retirar do contribuinte o direito de levar ao conhecimento do Judiciário uma lesão ou ameaça de lesão a direito individual.

Esses casos de simples exigência de prestação de garantia real ou fidejussória vêm sendo julgados de forma monocrática (vide REs 409.956, 409.958 e 434.987) pelos Ministros, como se fossem situações rigorosamente idênticas àqueles casos de apreensão de mercadorias ou interdição de estabelecimentos ligados à exigência de recolhimento imediato do tributo. Quando não se tratar de uma medida que impeça ou dificulte o acesso do contribuinte ao Judiciário, nem de uma medida que represente por sua natureza algo capaz de comprometer o regular funcionamento da empresa, cabe ao STF realizar um rigoroso teste de proporcionalidade, avaliando as possíveis razões que apontem para um eventual caráter necessário e proporcional da medida restritiva.

III

Nos acórdãos do STF que versam sobre as sanções políticas, os Ministros não dão a devida importância a uma discussão que nos parece essencial: a eficácia da execução fiscal enquanto mecanismo destinado a atingir *de fato* o patrimônio do devedor e lograr constituir, sem maiores delongas, garantias concretas em relação ao recebimento do tributo pelo credor.

Um dos argumentos centrais do discurso jurisprudencial que proscreve as sanções políticas é que o meio adequado para garantir o recebimento de créditos tributários é o executivo fiscal. Esse argumento nos parece correto, mas é necessário ir além e indagar sobre a própria capacidade da execução fiscal de conseguir *de fato* o que o ordenamento jurídico *em tese* prevê.

É inegável que o uso acentuado de sanções políticas está relacionado à crise das execuções fiscais enquanto mecanismo eficaz e eficiente de cobrança dos créditos tributários. Podemos elencar três fatores como intimamente relacionados a essa crise: a crônica lentidão do Poder Judiciário, uma legislação processual que dificulta a pronta efetivação de garantias efetivas em favor do exequente, e um sucateamento das estruturas administrativas responsáveis pela cobrança dos créditos fiscais.

Pelo menos no que diz respeito à legislação aplicável à execução fiscal, reformas aprovadas em 2005 e 2006 parecem ter dotado o executivo fiscal de uma eficácia muito maior para constituir em tempo hábil garantias concretas do recebimento dos créditos tributários.

Em 2005, incluiu-se no Código Tributário Nacional o art. 185-A, que permite ao juiz da execução fiscal, caso o devedor não pague nem apresente bens à penhora no prazo legal, determinar a indisponibilidade imediata de bens e direitos do executado, mediante ordem enviada por meio eletrônico ao Banco Central, aos cartórios de registro de imóveis etc[6]. A jurisprudência, contudo, interpretou tal norma no sentido de que a ordem judicial de indisponibilidade de depósito bancário em dinheiro ou de aplicações financeiras somente poderia ser efetivada após uma exaustiva busca de outros bens penhoráveis, o que retarda consideravelmente a efetivação da garantia.

Em 2006, uma modificação do Código de Processo Civil dotou de maior rigidez a ordem de preferência entre os bens do executado pas-

[6] "Art. 185-A. Na hipótese de o devedor tributário, devidamente citado, não pagar nem apresentar bens à penhora no prazo legal e não forem encontrados bens penhoráveis, o juiz determinará a indisponibilidade de seus bens e direitos, comunicando a decisão, preferencialmente por meio eletrônico, aos órgãos e entidades que promovem registros de transferência de bens, especialmente ao registro público de imóveis e às autoridades supervisoras do mercado bancário e do mercado de capitais, a fim de que, no âmbito de suas atribuições, façam cumprir a ordem judicial."

síveis de penhora, tornando a ordem judicial de indisponibilidade de depósito em dinheiro ou aplicações financeiras do executado ainda mais célere (vide art. 655-A do CPC[7]), não se exigindo que o credor realize previamente uma exaustiva investigação sobre outros bens penhoráveis. O Superior Tribunal de Justiça pacificou sua jurisprudência no sentido de que esse art. 655-A do CPC é aplicável às execuções fiscais[8], e com isso se conclui que, existindo depósito em dinheiro ou aplicações financeiras em nome do contribuinte executado, a garantia do crédito tributário poderá recair sem maiores delongas sobre esses valores, de máxima liquidez.

Caso não haja recursos do contribuinte-executado disponíveis em depósitos bancários ou aplicações financeiras, nem possam ser penhorados os bens móveis ou imóveis previstos nos incisos II a VI do art. 655 do CPC, há a possibilidade de penhora sobre o faturamento do contribuinte-executado (vide inciso VII e parágrafo 3º do art. 655 do CPC), modalidade de garantia que o Superior Tribunal de Justiça considera aplicável à execução fiscal[9].

Além disso, vale lembrar que, com a reforma de 2006 do CPC (Lei 11.382), os embargos à execução perderam o automático efeito suspensivo[10], e o Superior Tribunal de Justiça tem entendimento pacífico no sentido de que essa perda do efeito suspensivo automático também vale para os embargos à execução fiscal ajuizados após a reforma do CPC[11].

Com esse novo cenário na legislação da execução fiscal, tornada muito mais expedita e eficaz pelo menos contra os contribuintes-executados que permanecem ativos e em atividade econômica, esvaziam-se consideravelmente as razões que poderiam ser pragmaticamente aduzidas pelo Fisco em favor da *necessidade* das sanções políticas. Com efeito, o público-alvo das sanções políticas é sempre o contribuinte inadimplente e em atividade; por estar em atividade econômica, esse contribuinte provavelmente terá recursos disponíveis em contas bancárias ou em aplicações financeiras, ou bens móveis ou imóveis passíveis de penhora. Mas mesmo que o contribuinte não mantenha aplicações financeiras, não possua direitos, bens móveis ou imóveis passíveis de penhora, e demonstre que os recursos em suas contas bancárias se destinam estritamente ao capital de giro do negócio, ainda assim o Fisco pode requerer ao juiz da execução, com respaldo na legislação e na jurisprudência, a penhora de um percentual do faturamento do negócio do contribuinte, com o que se compatibiliza a garantia eficaz e expedita dos créditos tributários em aberto, com o exercício do direito individual de livre exercício de profissão ou de atividade econômica.

Mesmo admitindo a procedência dos argumentos acima, o Fisco poderia alegar que as sanções políticas seriam necessárias naqueles casos em que o empresário se utiliza sucessivamente de várias empresas de fachada: cada empresa é utilizada por curto período de tempo, no qual se sonega a valer e se acumulam vultosas dívidas tributárias em nome das empresas, cuja cobrança numa futura execução fiscal se verá frustrada visto que a empresa de fachada será desativada ao cabo de pouco tempo. Ocorre que, nesses casos, que de fato são cada vez mais comuns, o Fisco dispõe da ação cautelar fiscal prevista na Lei 8.397/1992.

Para ajuizar a cautelar fiscal, não é necessário aguardar que o crédito tributário esteja definitivamente constituído na esfera administrativa (o que costuma demorar muitos anos), basta que o crédito tenha sido constituído e que se demonstre que o devedor pratica "atos que dificultem ou impeçam a satisfação do crédito" (arts. 1º e 2º, IX, da Lei 8.397). Na cautelar fiscal, o Fisco pode obter liminarmente a indisponibilidade de bens do devedor, dispensada a Fazenda Pública de prestar caução (art. 7º da Lei 8.397).

Em conclusão: o direito processual em vigor prevê mecanismos eficazes e expeditos que possibilitam que o Fisco reserve, no patrimônio do devedor *inadimplente* e *em atividade* (público-alvo das sanções políticas[12]), garantias com alto grau de liquidez visando ao recebimen-

7 "Art. 655-A. Para possibilitar a penhora de dinheiro em depósito ou aplicação financeira, o juiz, a requerimento do exequente, requisitará à autoridade supervisora do sistema bancário, preferencialmente por meio eletrônico, informações sobre a existência de ativos em nome do executado, podendo no mesmo ato determinar sua indisponibilidade, até o valor indicado na execução."

8 Vide REsp 1.184.765, Primeira Seção do STJ, Relator Ministro Luiz Fux, *DJ* de 3.12.2010.

9 Vide REsp 1.135.715, Primeira Turma do STJ, Relator Ministro Luiz Fux, *DJ* de 2.2.2010.

10 "Art. 739-A. Os embargos do executado não terão efeito suspensivo.
§ 1º O juiz poderá, a requerimento do embargante, atribuir efeito suspensivo aos embargos quando, sendo relevantes seus fundamentos, o prosseguimento da execução manifestamente possa causar ao executado grave dano de difícil ou incerta reparação, e desde que a execução já esteja garantida por penhora, depósito ou caução suficientes."

11 Vide AgRg no REsp 1.030.569, Segunda Turma do STJ, Relator Ministro Herman Benjamin, *DJ* de 23.4.2010, e REsp 1.065.668, Primeira Turma do STJ, Relator Ministro Luiz Fux, *DJ* de 21.9.2009.

12 Caso a empresa devedora de vultosos créditos tributários já esteja desativada e não tenha deixado rastros do paradeiro dos agentes efetivos da sonegação, de fato a exe-

to dos créditos tributários. Com isso, não se justifica utilizar as sanções políticas como instrumento de efetivação dessas garantias. Cabe às procuradorias das Fazendas Públicas exercitarem de fato essas prerrogativas processuais, e - isso é essencial - cabe aos magistrados repelirem as manobras procrastinatórias dos contribuintes-executados com o mesmo rigor com que devem repelir as sanções políticas engendradas pelas administrações tributárias.

5.4. Sanções Políticas e Cancelamento do Registro Especial de Fabricantes de Cigarro por Inadimplência Tributária

Durante os anos de 2007 a 2010, o plenário do STF discutiu longamente - primeiro numa ação cautelar, depois no correspondente recurso extraordinário, e por fim numa ação direta - a constitucionalidade de uma possível sanção política contida na legislação federal que regula a fabricação de cigarros (Decreto-lei 1.593/1977).

A fabricação de cigarros somente é considerada uma atividade lícita se cada estabelecimento do fabricante possuir um "registro especial", concedido pela Receita Federal do Brasil. Esse registro especial é condicionado a que, dentre outras exigências, o fabricante mantenha estrito cumprimento de suas obrigações tributárias. O art. 2º, II, do Decreto-lei 1.593/1977, na redação dada pela Lei 9.822/1999, determina que o registro especial será cancelado se a autoridade fiscal constatar, por exemplo, o "não-cumprimento de obrigação tributária principal ou acessória, relativa a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal".

No caso de se constatar esse "não-cumprimento de obrigação principal ou acessória", o fabricante-contribuinte será intimado a "regularizar sua situação fiscal ou a apresentar os esclarecimentos e provas cabíveis, em dez dias" (art. 2º, parágrafo 2º, do referido decreto-lei). Analisando os documentos e alegações do fabricante de cigarros, a autoridade fiscal poderá cancelar o registro especial no caso de "falta de regularização da situação fiscal", cabendo recurso - sem efeito suspensivo - ao Secretário da Receita Federal. A decisão do Secretário considera-se definitiva na esfera administrativa (art. 2º, parágrafo 5º, do referido decreto-lei).

cução fiscal será de pouca valia, mesmo com todas as reformas implementadas ultimamente em sua legislação. Mas, neste caso, não se colocará para o Fisco a possibilidade de implementar sanções políticas, visto que essas somente são eficazes contra empresas inadimplentes *e em atividade,* que compram e vendem mercadorias, que operam estabelecimentos etc.

Na Ação Cautelar 1.657, distribuída ao Ministro Joaquim Barbosa em 2007, um fabricante de cigarros que teve seu registro especial cancelado por falta de regularidade fiscal requereu a concessão de efeito suspensivo a recurso extraordinário por ele interposto contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, que considerara constitucional o cancelamento do registro, nos termos da legislação acima citada. Segundo esse acórdão, a pena de cancelamento do registro especial pela falta de regularidade fiscal não é uma sanção política ou uma maneira indireta de exigir o pagamento dos créditos tributários, mas, sim, uma forma de compatibilizar o exercício da livre iniciativa com o direito de todos à saúde, pois "a arrecadação tributária decorrente da fabricação do tabaco é imprescindível para que [o Estado] possa arcar com os custos das doenças relacionadas ao consumo de cigarros" (item 5 da ementa oficial).

Na cautelar, o fabricante-contribuinte alegou que o acórdão do TRF seria contrário à jurisprudência do STF que proscreve com firmeza as sanções políticas, e foi feita menção a uma decisão do Ministro Celso de Mello proferida em 2005 (RE 415.015), na qual o Ministro repeliu - por ser considerada uma sanção política - um ato do Fisco do Rio Grande do Sul que cancelara, por falta de regularidade fiscal, a permanência do mesmo fabricante no cadastro estadual de contribuintes.

No julgamento da medida cautelar requerida na ação cautelar (MC na AC 1.657, Relator para o acórdão o Ministro Cezar Peluso, *DJ* de 31.8.2007), duas correntes se formaram.

Quatro Ministros (Joaquim Barbosa, Marco Aurélio, Celso de Mello e Sepúlveda Pertence) concederam a medida cautelar para emprestar efeito suspensivo ao recurso extraordinário pendente de julgamento. Esses quatro Ministros consideraram que estariam presentes tanto o *fumus boni iuris* (possível caracterização de sanção política, com vulneração da jurisprudência do STF), como o *periculum in mora* (o fabricante-contribuinte se encontrava impedido de exercer suas atividades econômicas, arcando com perdas econômicas que poderiam ser irreversíveis, caso se aguardasse o término do julgamento do recurso extraordinário) necessários para a excepcional concessão de efeito suspensivo a recurso extraordinário.

Mas sete Ministros, sob a liderança do Ministro Cezar Peluso, votaram pela denegação da cautelar, sustentando que não haveria qualquer plausibilidade jurídica no argumento de existência de sanção política (ausência de *fumus boni iuris*) no art. 2º do Decreto-lei 1.593/1977, dada a "singularidade do mercado e do caso" (ementa oficial).

A singularidade "do mercado" seria a altíssima carga tributária existente sobre a fabricação de cigarros (aproximadamente 70% do preço final do produto), estabelecida com vistas a coibir cada vez mais o consumo de um produto tão nocivo à saúde (princípio da seletividade do IPI). Retirando-se os tributos do preço de venda do cigarro, o impacto sobre a demanda é bem maior do que o que se verificaria em setores em que a carga tributária é menor; com a sensível redução do preço provocada pela sonegação, o consumo do produto tende a atingir níveis ainda mais perigosos à saúde pública.

A singularidade "do caso" estaria em que a inadimplência contumaz e sistemática é somente de um fabricante, que se utiliza da sonegação para poder vender seu produto bem mais barato do que os concorrentes, e com isso conquistar rapidamente uma fatia cada vez maior do mercado, em violação da livre concorrência prestigiada no art. 170, IV, da Constituição.

O julgamento da medida cautelar (AC 1.657) ocorreu em junho de 2007. Em 7 de maio de 2008, o Ministro Joaquim Barbosa proferiu seu voto no recurso extraordinário (RE 550.769) cujo efeito suspensivo havia sido pedido na cautelar. O Relator iniciou seu voto[13] apoiando e reafirmando a linha jurisprudencial que rechaça as sanções políticas como violadoras do devido processo legal e do livre exercício de profissão ou atividade econômica, mas em seguida ponderou que essa linha jurisprudencial não pode servir de anteparo "ao deliberado e temerário desrespeito à legislação tributária". Segundo o Relator, não há falar em autêntica sanção política se as restrições à liberdade de exercício de atividade econômica servem para - de forma proporcional e razoável - combater estruturas empresarias que se utilizam de uma sistemática inadimplência tributária para conquistar vantagem concorrencial.

O Ministro Joaquim Barbosa afirmou que o texto do art. 2º, II, do Decreto-lei 1.593/1977, que faculta à autoridade fiscal cancelar o registro especial em caso de "não-cumprimento de obrigação tributária principal ou acessória", é ambíguo, não aponta critérios claros sobre o que deve ser considerado um "não-cumprimento de obrigação tributária principal ou acessória", e pode efetivamente dar margem a uma aplicação desproporcional que caracterize uma autêntica sanção política (meio oblíquo de cobrança de créditos tributários fora dos trâmites do executivo fiscal). Segundo o Ministro, a interpretação/aplicação razoável e proporcional do Decreto-lei 1.593/1977 deve garantir que o cancelamento do registro somente ocorra em casos em que: *(a)* o valor do crédito tributário seja "vultoso" ou "relevante"; *(b)* tenha sido garantido ao fabricante-contribuinte o exercício do devido processo legal no controle de validade do ato de aplicação da penalidade de cancelamento do registro; e *(c)* tenha sido garantido ao fabricante-contribuinte o exercício do devido processo legal no controle de validade das exigências tributárias cujo lançamento levou ao cancelamento do registro.

[13] Vide *Informativo STF* 505/2008.

Aplicando ao caso concreto do recurso extraordinário essa proposta interpretativa do Decreto-lei 1.593/1977, o Ministro Joaquim Barbosa considerou que não houve na espécie uso desproporcional ou irrazoável da prerrogativa de cancelamento administrativo do registro especial. O valor dos créditos tributários em aberto seria extremamente relevante (na casa dos bilhões de reais), e teria sido preservada a efetividade do devido processo legal tanto em relação ao controle do ato de aplicação da penalidade quanto no que toca ao controle do ato de lançamento dos tributos, tendo ressaltado o Relator a fragilidade das teses jurídicas que sustentavam a "sistemática e contumaz inobservância das normas de tributação" por parte da recorrente.

Após o voto do Ministro Joaquim Barbosa, o julgamento do RE 550.769 foi interrompido pelo pedido de vista do Ministro Ricardo Lewandowski, na sessão de 7 de maio de 2008. Até o presente momento, decorridos mais de três anos do pedido de vista, os autos continuam no gabinete do Ministro Lewandowski.

Na sessão de julgamento do plenário de 21 de outubro de 2010, o Ministro Joaquim Barbosa proferiu seu voto numa ação direta de inconstitucionalidade que questiona exatamente o art. 2º do Decreto-lei 1.593/1977. Segundo a inicial da ADI 3.952, proposta em 2007 pelo Partido Trabalhista Cristão, a norma que permite à autoridade fiscal cancelar o registro especial dos fabricantes de cigarro em caso de não cumprimento de obrigação tributária consistiria numa sanção política violadora do devido processo legal, da livre iniciativa e do livre exercício de profissão ou atividade econômica, os mesmos fundamentos jurídicos utilizados pelo fabricante-contribuinte no RE 550.769, acima comentado.

O voto do Ministro Joaquim Barbosa na ADI 3.952 (vídeo disponível na seção STF no *YouTube,* no sítio eletrônico do STF) seguiu a mesma trilha argumentativa de seu voto no RE 550.769. Segundo o Ministro, é necessário recorrer ao expediente da "interpretação conforme a Constituição" para estabelecer "um mecanismo de frenagem da brutalidade" do Decreto-lei 1.593/1977, na redação dada pela Lei 9.822/1999. Essa "brutalidade" decorreria do fato de que, nos estritos termos do art. 2º, II, do Decreto-lei, todo e qualquer caso de não paga-

mento em dia dos tributos levaria ao cancelamento do registro especial, o que na opinião do Ministro configuraria uma clara sanção política. Por isso o Ministro Joaquim Barbosa votou pela procedência parcial da ação, para aplicar no caso o cânone da "interpretação conforme" e afastar toda e qualquer interpretação do art. 2º, II, do Decreto-lei 1.593/1977 que deixe de levar em conta os três critérios já mencionados no voto que o Ministro proferira no RE 550.769: necessidade de haver relevância quantitativa dos créditos tributários em aberto; necessidade de garantir-se o devido processo legal quanto ao controle de validade do ato de aplicação da penalidade de cancelamento do registro; e necessidade de garantir-se o devido processo legal quanto ao controle de validade dos atos de lançamento e exigência dos próprios créditos tributários em questão.

Após o voto do Ministro Joaquim Barbosa, houve longos debates entre alguns Ministros. Pelo conteúdo das intervenções dos Ministros, já se pode prever que os Ministros Marco Aurélio e Celso de Mello votarão muito provavelmente pela procedência da ação direta, visto que seus apartes deixaram muito claro que eles consideram que o Decreto-lei 1.593/1977 contém uma autêntica sanção política, rechaçada pela jurisprudência pacífica do tribunal. Por outro lado, o Ministro Cezar Peluso - que proferiu o voto-líder no julgamento da Ação Cautelar 1.657 - fez questão de apartear o Ministro Celso de Mello para aduzir que no caso não se trataria somente de proteger o interesse fiscal, mas envolveria também a salvaguarda do princípio da livre concorrência. O Ministro Celso de Mello redarguiu que a salvaguarda da livre concorrência mediante mecanismos diferenciados de tributação somente poderia ser realizada com solução normativa veiculada por lei complementar, nos termos do art. 146-A da Constituição, mas sem neutralização ou comprometimento dos direitos fundamentais do contribuinte.

Após os debates, a Ministra Cármen Lúcia pediu vista dos autos, observando que a proposta de "interpretação conforme" contida no voto do Ministro Relator deixaria uma grande margem de livre apreciação para a Administração Tributária.

Exame crítico do acórdão da MC-AC 1.657 e dos votos proferidos no RE 550.769 e na ADI 3.952

I

Desde a década de 1960 do século passado até o julgamento da medida cautelar na AC 1.657, ocorrido em 2007, a jurisprudência do STF era praticamente unânime no sentido de rechaçar os diversos tipos de meios indiretos usados para implementar a cobrança de créditos tributários fora dos trâmites do executivo fiscal.

No julgamento em 2005 do RE 413.782, acima comentado, envolvendo a aplicação de regimes especiais de fiscalização e cobrança do ICMS em Santa Catarina, o Ministro Eros Grau se colocou a favor da medida administrativa, mas não conseguiu aduzir qualquer argumento de peso em favor de sua posição.

A novidade no caso do acórdão da MC-AC 1.657 é que entraram nos debates duas normas constitucionais de alta estatura: o direito à saúde (art. 196 da Constituição) e a proteção da livre concorrência (art. 170, IV, da Constituição). Até então, ao princípio da livre iniciativa (*caput* do art. 170 da Constituição) e ao direito individual ao livre exercício de "qualquer trabalho, ofício ou profissão" (art. 5º, XIII, da Constituição) era contraposto somente o interesse fiscal-arrecadatório das administrações tributárias.

Com efeito, no acórdão da MC-AC 1.657 a ideia-força que parece ter guiado e determinado a postura da maioria dos sete Ministros foi a seguinte: há sanção política se o Estado limita o direito à livre iniciativa dos contribuintes impondo restrições (interdição de estabelecimento, apreensão de mercadorias etc.) com vistas a forçar a cobrança de créditos tributários fora dos trâmites do executivo fiscal; mas não há vera sanção política se o Estado limita o direito à livre iniciativa dos contribuintes impondo as mesmas restrições (interdição de estabelecimento, apreensão de mercadorias etc.) a setores específicos do mercado, com o objetivo de salvaguardar a livre concorrência e a proteção da saúde.

Essa ideia-força, contida e desenvolvida no voto-líder do Ministro Cezar Peluso, é de fato bastante atraente, pois permite que o Tribunal continue prestigiando sua antiga doutrina de proscrição das sanções políticas, e ao mesmo tempo dá a essa doutrina a flexibilidade necessária para não oferecer sua proteção a contribuintes que, como de fato parece ser o caso versado no RE 550.769, decidem praticar uma deliberada e sistemática inadimplência tributária como mecanismo de redução de seus preços, propiciando uma rápida conquista de mercado.

Mas há que indagar se o art. 2º do Decreto-lei 1.593/1977 é realmente dirigido à proteção da saúde e da livre concorrência, e se logrou efetivar essa proteção de forma proporcional e razoável.

O Ministro Joaquim Barbosa, no voto que proferiu na ADI 3.952, destacou corretamente a "brutalidade" do art. 2º, II, do Decreto-lei 1.593/1977. Com efeito, esse dispositivo legal determina que o não cumprimento de uma única obrigação tributária já é suficiente para que a autoridade administrativa intime o fabricante a regularizar sua situação (art. 2º, parágrafo 2º, do Decreto-lei 1.593/1977). Se o contribuinte não regulariza sua situação (vale dizer, não paga o crédito tributário), a au-

toridade administrativa pode determinar a suspensão do registro especial, medida que equivale à pura e simples interdição do estabelecimento.

Não passou despercebido ao Ministro Joaquim Barbosa o fato de que, em 1999, a redação do art. 2º, II, do Decreto-lei 1.593 sofreu uma substancial modificação. Na redação original, o dispositivo considerava que um dos fatores a justificar o cancelamento do registro era a "inidoneidade manifesta ou o descumprimento reiterado de obrigação tributária principal". Essa redação original do dispositivo parecia apta a controlar e sancionar possíveis manobras tendentes a colocar em risco a livre concorrência e a eficácia social da fixação de alíquotas agravadas do IPI sobre os cigarros. Mas em 1999 essa redação foi abandonada. Em seu lugar, aprovou-se redação segundo a qual o cancelamento depende tão somente do "não-cumprimento de obrigação tributária principal ou acessória, relativa a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal". Ao contrário do que ocorria com a redação original, a redação aprovada em 1999 parece não permitir a diferenciação entre o contribuinte que deposita previamente em juízo os tributos que quer contestar e o contribuinte que se mantém inadimplente por anos a fio; entre o contribuinte que se rebela contra um ou outro lançamento tributário por meio de processo regular e o contribuinte que sistematicamente sonega todos os tributos devidos.

Ora, uma legislação assim tão drástica se encaixa perfeitamente no arquétipo das sanções políticas que vem sendo repelidas pela jurisprudência do STF há décadas, e não parece ter sido engendrada apenas para coibir casos específicos que possam colocar em risco a livre concorrência. Tal como consta da redação atual do Decreto-lei 1.593/77, o mecanismo parece muito mais voltado à criação de um mecanismo que, forçando o contribuinte a não contestar qualquer exigência tributária que se lhe faça, garanta uma eficiente e expedita arrecadação, tornando a execução fiscal um expediente dispensável e mesmo sem sentido. Por isso o Ministro Sepúlveda Pertence afirmou em seu voto na MC-AC 1.657 (fl. 328) que:

> "Se as especificidades da indústria do fumo e, digamos, os maus antecedentes, a folha-corrida da requerente, tivessem dado por lei a possibilidade de sua interdição definitiva, o problema me pareceria mais complexo. Mas não. O que se fez aqui foi tipicamente uma intimação para pagar em dez dias o débito tributário, sob pena de exclusão do regime essencial com relação ao desenvolvimento da sua atividade empresarial, queira ou não, lícita."

II

O trecho do voto do Ministro Pertence transcrito no subitem acima parece ter calado fundo no Ministro Joaquim Barbosa, pois o seu voto tanto no RE 550.769 como na ADI 3.952 é uma tentativa de *domesticar,* de tornar proporcional e razoável o sentido da norma do art. 2º, II, e parágrafos 2º a 5º, do Decreto-lei 1.593. O sentido mais literal dessa norma é mesmo aquele apontado pelo Ministro Pertence: uma típica "intimação para pagar em dez dias o débito tributário, sob pena de exclusão do regime especial". O Ministro Joaquim Barbosa propõe que o STF dê a essa norma *prima facie* arbitrária um sentido distinto, um sentido segundo o qual o cancelamento do registro somente deve ocorrer em circunstâncias excepcionais, nas quais: *(a)* as quantias envolvidas são de alta monta, a ponto de realmente poderem provocar desequilíbrios e distorções mercadológicos; *(b)* o fabricante pôde efetivamente se defender contra o ato de cancelamento do registro nos termos do devido processo legal; e *(c)* o fabricante pôde efetivamente se defender contra os atos de lançamento tributário nos termos do devido processo legal.

Se se repara bem, vê-se que esse movimento do Ministro Joaquim Barbosa começou a ser feito pelo próprio acórdão recorrido, proferido pelo TRF da 2ª Região. Com efeito, o acórdão recorrido afirma (transcrição do acórdão recorrido à fl. 259 dos autos da AC-MC 1.657) que o fabricante de cigarro

> "Pode perfeitamente rebelar-se contra cobrança de determinadas exações fiscais, mas deverá adotar postura de buscar a suspensão da exigibilidade dos créditos da Fazenda, inclusive judicialmente, se for o caso, sendo inviável, nesse exemplo, cancelar o respectivo registro especial. Diversa, por sua vez, é a situação da empresa que deixa, simplesmente, de recolher tributos nesse ramo, sem a adoção de providência efetiva que viabilize a suspensividade da exigência."

Relembre-se que o texto do art. 2º, II, e parágrafos 2º a 5º, do Decreto-lei 1.593 não indica - nem expressa nem implicitamente - que o cancelamento do registro não poderá ser efetivado caso haja suspensão da exigibilidade dos créditos tributários. O que o Ministro Joaquim Barbosa fez foi, portanto, sistematizar melhor algo que já se continha no próprio acórdão do TRF da 2ª Região: moldar o sentido da norma legal e definir as balizas segundo as quais o Decreto-lei 1.593 pode ser aplicado sem constituir uma típica sanção política.

A proposta do Ministro Joaquim Barbosa, contudo, apresenta um problema já detectado pelos demais Ministros nos debates que, após o

seu voto da ADI 3.952, ocorreram na sessão plenária de 21 de outubro de 2010. É que são extremamente vagos e subjetivos os critérios propostos por Joaquim Barbosa para guiar o comportamento das autoridades administrativas na aplicação da sanção prevista no Decreto-lei 1.593. Segundo o Ministro, a autoridade administrativa deve verificar se o fabricante tem razões "ponderáveis" para se opor aos créditos tributários em aberto, ou se, ao contrário, trata-se de impugnações "frívolas". Ainda segundo Joaquim Barbosa, o cancelamento somente pode ser efetivado caso a autoridade administrativa constate que o montante de créditos tributários é "vultoso", caso as quantias sejam "significativas", e caso se verifique um descumprimento "sistemático" das obrigações tributárias. Os conceitos de impugnações "frívolas", quantias "significativas" e descumprimento "sistemático" de obrigações tributárias são excessivamente vagos, tornando muito difícil um controle efetivo do Poder Judiciário sobre a discricionariedade administrativa que será exercida no procedimento de cancelamento dos registros especiais.

III

Refletindo sobre o problema ora em estudo, permanecemos muito tempo presos nesse impasse argumentativo: por um lado, parecia-nos legítima e necessária a tentativa do Ministro Joaquim Barbosa de depurar a norma do Decreto-lei 1.593 e livrá-la do alto teor de autoritarismo e "brutalidade" contido em sua expressão literal; por outro lado, pareciam-nos excessivas as doses de subjetivismo e discricionariedade administrativa que resultam da solução proposta pelo Ministro Joaquim Barbosa.

Começamos a sair desse impasse quando nos fizemos claramente a seguinte pergunta: tomado o art. 2º, II, do Decreto-lei 1.593 em sua interpretação razoável e proporcional, e por consequência despido de qualquer matiz arbitrário e autoritário, qual é a situação fática que tal norma busca prevenir/remediar? A resposta não desperta polêmica: procura-se prevenir ou remediar, por seus inegáveis efeitos deletérios sobre o direito à saúde e sobre o princípio da livre concorrência, uma situação em que um fabricante se dedica a um esquema de deliberada e sistemática sonegação ou inadimplência tributária, como mecanismo de sensível redução de seus preços, e consequente conquista artificial e distorcida de mercado. Essa parece inclusive ser de fato a situação concreta do RE 550.769, como destacou em seu voto o Ministro Joaquim Barbosa.

Respondida a pergunta acima, e identificado qual o problema que a legislação procura evitar, cabe fazer uma reflexão que nos parece central, e que ainda não foi feita por nenhum dos Ministros. A reflexão é a seguinte: em que medida o nocivo comportamento empresarial que o Decreto-lei 1.593 procura evitar ou remediar é viabilizado ou mesmo estimulado por crônicos problemas institucionais do Poder Executivo e do Poder Judiciário, inclusive do próprio Supremo Tribunal Federal? Expliquemos melhor a pergunta: em que medida o comportamento empresarial (presente não só no mercado de cigarros) de ganhar artificialmente fatias do mercado por meio da sistemática inadimplência tributária é viabilizado *(a)* pela crônica incapacidade dos conselhos de contribuintes de julgarem com um mínimo de celeridade as impugnações e recursos administrativos; *(b)* pela renitente inaptidão do Poder Judiciário - inclusive do STF - em decidir num prazo razoável as demandas tributárias que se lhe apresentam; e *(c)* pela imensa dificuldade institucional em tornar efetivo e operante o sistema de penhora nas execuções fiscais e de indisponibilidade de bens do devedor nas cautelares fiscais?

Basta um exemplo para ilustrar o que queremos dizer com essa pergunta. Segundo o afirmado pela empresa recorrente no RE 550.769, grande parte de sua dívida bilionária para com os cofres federais tem origem na tese tributária da inconstitucionalidade da cobrança do IPI com base em alíquotas fixas por maço de cigarro, determinada pela legislação federal a partir de 1999[14]. A partir do início dos anos 2000, a empresa começou a sistematicamente deixar de recolher vultosos valores de IPI alegando que a legislação em vigor seria inconstitucional. Se o Poder Judiciário houvesse cumprido satisfatoriamente o seu papel jurisdicional, em poucos anos as instâncias ordinárias e superiores já se teriam manifestado e haveria uma decisão final e definitiva sobre a validade dessa tese tributária: caso fosse julgada procedente, os créditos tributários seriam desconstituídos definitivamente; caso fosse julgada improcedente, os créditos tributários seriam executados de forma definitiva, expropriando-se parte do patrimônio do devedor. Mas o que se passa na realidade é que, mais de 12 anos após a entrada em vigor da cobrança do IPI dos cigarros por alíquotas fixas, o Poder Judiciário simplesmente não consegue pôr um ponto final quanto à procedência ou não da tese que afirma sua inconstitucionalidade. E o STF tem grande par-

[14] Ilmar Galvão e Alberto Xavier consideram improcedente a tese da inconstitucionalidade da legislação que definiu alíquotas específicas (e não *ad valorem*) de IPI para o setor de cigarros (GALVÃO, Ilmar. "Regime de Tributação de Cigarros pelo IPI". *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 155. São Paulo: Dialética, 2008, pp. 117-125; e XAVIER, Alberto. "A Tributação do IPI sobre Cigarros". *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 118. São Paulo: Dialética, 2005, pp. 9-28).

cela de culpa nisso, pois uma ação direta de inconstitucionalidade especificamente sobre essa tese tributária foi ajuizada em 2008 (ADI 4.061) e, três anos após tal ajuizamento, não há qualquer manifestação do Tribunal a respeito do tema[15], nem previsão para sua inclusão em pauta, nada obstante as manifestações da Presidência da República, da Advocacia-Geral da União e da Procuradoria-Geral da República já estejam nos autos desde outubro de 2008. A própria discussão acerca da validade do ato da Receita Federal que cassou o registro da empresa recorrente no RE 550.769 se arrasta no Poder Judiciário desde 2005, e somente no STF já consumiu mais de três anos, sem qualquer previsão para terminar, dado que a prática atual é que sucessivos pedidos de vista prolonguem por anos a fio o julgamento de determinado recurso ou ação originária, mesmo após o início de seu julgamento.

Façamos a mesma indagação de outra forma: seria viável uma empresa promover uma concorrência desleal e predatória por meio de uma sistemática e reiterada inadimplência fiscal se o processo administrativo responsável por julgar as impugnações e recursos contra lançamentos tributários fosse ágil e expedito, se o Poder Judiciário conseguisse desempenhar satisfatoriamente sua missão jurisdicional e em poucos anos passasse em julgado uma decisão de mérito sobre as teses tributárias mais significativas do ponto de vista dos recursos financeiros nelas envolvidos, se a ação de execução fiscal permitisse de fato uma expedita garantia real ou fidejussória dos créditos tributários sem suspensão de exigibilidade, e se a medida cautelar fiscal (Lei 8.397/1992) de fato promovesse a indisponibilidade patrimonial nos casos de atos fraudulentos encaminhados a dificultar ou impedir a satisfação dos créditos tributários?

IV

À luz das considerações do subitem anterior, nossa conclusão sobre a constitucionalidade dos poderes dados pelo Decreto-lei 1.593 à autoridade administrativa para que seja cancelado o registro especial dos fabricantes de cigarro em caso de inadimplência tributária é a seguinte.

Pelo teor literal do dispositivo, trata-se de típica medida de sanção política, que usa a ameaça de interdição do estabelecimento (pois esse

[15] Tal como já ocorreu em diversas ações diretas de inconstitucionalidade, nesse caso o desfecho será o não conhecimento da ação, visto que em 2011 o Governo Federal decidiu alterar (cf. Medida Provisória 540/2011) o sistema de cobrança de IPI dos cigarros, abandonando o sistema de alíquotas fixas por maço de cigarro. Com a revogação da legislação questionada na ADI, esta não será conhecida.

é o resultado prático do cancelamento do registro especial) para desestimular o acesso do contribuinte à efetiva tutela jurisdicional e para promover uma cobrança dos créditos tributários à margem do executivo fiscal.

Pela "interpretação conforme" ensaiada no acórdão do TRF da 2ª Região e sistematizada nos votos do Ministro Joaquim Barbosa, a norma perde sua arbitrariedade e de fato passa a se prestar mais a garantir a livre concorrência no mercado de cigarros e a saúde da população, do que a operar como uma verdadeira sanção política.

Contudo, a solução da "interpretação conforme" levará inexoravelmente a que a atividade administrativa de aplicação da medida de cancelamento do registro tenha um altíssimo grau de discricionariedade, cabendo à autoridade fiscal decidir se as teses defendidas pelo contribuinte são ou não "frívolas", se as quantias envolvidas nos créditos tributários são ou não "significativas" etc.

A necessidade de haver uma norma tal como a proposta pela "interpretação conforme" do Ministro Joaquim Barbosa deriva de uma grave anomalia no funcionamento real do Poder Judiciário em matéria tributária e no funcionamento real do sistema de cobrança administrativa e judicial dos créditos tributários. Caso essas instituições funcionassem a contento, elas mesmas propiciariam indiretamente a proteção da livre concorrência e da saúde dos cidadãos no caso específico do setor de cigarros. Somente numa realidade em que essas instituições estão em profunda crise é que uma empresa pode haver logrado, por anos a fio, deixar de recolher bilhões de reais com base numa tese jurídica duvidosa, e isto sem que seu patrimônio pudesse ter sido atingido por penhoras ou outras formas de garantia ou indisponibilidade que conseguissem anular os ganhos financeiros e mercadológicos gerados pela sistemática inadimplência tributária. Se se tratasse de um plano de conquista desleal do mercado por meio da sistemática inadimplência em relação aos fornecedores ou aos bancos que concedem crédito para o fabricante de cigarros, o plano certamente fracassaria em poucos meses...

6. Contribuições

6.1. Constitucionalidade da Revogação da Isenção da Cofins (LC 70/1991) para as Sociedades Civis de Prestação de Serviços de Profissão Regulamentada

Quando da instituição da Cofins, em 1991, previu-se uma hipótese de isenção da contribuição em benefício das sociedades civis de prestação de serviços de profissão regulamentada. Essa isenção constou do art. 6º, II, da LC 70/1991. Em 1996, o art. 56 da Lei 9.430/1996 revogou tal isenção, determinando que "as sociedades civis de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada passam a contribuir para a seguridade social com base na receita bruta da prestação de serviços, observadas as normas da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991".

Diversas sociedades se insurgiram contra a validade da revogação da isenção, alegando que uma isenção concedida por norma contida em lei complementar não poderia ser revogada por norma contida em lei ordinária. O STJ acolheu essa tese jurídica, passando a julgar um sem-número de recursos especiais sob a orientação de que "a isenção concedida pela Lei Complementar nº 70/91 não pode ser revogada pela Lei nº 9.430/1996, lei ordinária, em obediência ao princípio da hierarquia das leis"[1]. A consolidação desse entendimento das duas Turmas de direito público do STJ levou, em 2003, à aprovação da Súmula 276, que dispôs que "as sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas da Cofins, irrelevante o regime tributário adotado".

A Fazenda Nacional buscou então levar a questão ao STF, cuja jurisprudência adota desde a ordem constitucional passada o entendimento de que, se uma matéria é colocada pela Constituição na condição de passível de regulamentação por meio de lei ordinária, sua eventual regulamentação por meio de lei complementar não impede que, posteriormente, por lei ordinária se volte a regulamentar o tema. Esse entendimento - existência de lei complementar materialmente ordinária - foi expressamente mencionado e adotado no acórdão da ADC 1, que versou sobre a constitucionalidade da LC 70/1991 (Relator Ministro Moreira Alves, *DJ* de 16.6.1995, especialmente as fls. 123-124).

A primeira tentativa da Fazenda Nacional foi a de caracterizar os acórdãos do STJ proferidos em recursos especiais como um desrespeito à autoridade da decisão proferida pelo STF na referida ADC 1. As reclamações ajuizadas no STF com essa fundamentação foram rechaçadas no plenário, não obstante terem conseguido a adesão de quatro Ministros (Gilmar Mendes, Cármen Lúcia, Joaquim Barbosa e Celso de Melo), Cf. Rcl AgR 2.475 (Relator Ministro Carlos Velloso, *DJ* de 1º.2.2008). Prevaleceu, no julgamento de tal tipo de reclamações, a posição de que a doutrina das leis complementares materialmente ordinárias constituíra somente um argumento *obiter dictum* do voto do Relator na ADC 1.

[1] REsp 221.710, Segunda Turma, Relator Ministro Peçanha Martins, *DJ* de 18.2.2002.

A segunda tentativa da Fazenda Nacional, desta vez exitosa, foi requerer ao STF - no bojo de recursos extraordinários - a anulação de acórdãos do STJ, os quais, julgando recursos especiais, afastavam a aplicação do art. 56 da Lei 9.430/1996, sem contudo declarar-lhe a inconstitucionalidade no bojo de um incidente de inconstitucionalidade a ser julgado por órgão especial do tribunal (art. 97 da Constituição). O STF passou a prover diversos recursos extraordinários desse jaez, reconhecendo ter havido a vulneração, pelo STJ, do art. 97 da Constituição, e determinando que o STJ voltasse a julgar o feito - cf., por exemplo, o acórdão do AI-AgR 615.686, Segunda Turma, Relator Ministro Celso de Mello, *DJ* de 30.11.2007. Esse entendimento, aliás, consolidou-se na Súmula Vinculante 10, aprovada em 2008: "Viola a cláusula de reserva de plenário (CF, artigo 97) a decisão de órgão fracionário de tribunal que, embora não declare expressamente de lei ou ato normativo do poder público, afasta sua incidência, no todo ou em parte."

Houve também decisões do STF que, julgando recursos extraordinários da Fazenda Nacional, anularam acórdãos do STJ por usurpação da competência que tem o STF para, nos termos do art. 102, III, da Constituição, julgar conflito entre lei ordinária e lei complementar. Neste sentido foi o acórdão do RE 419.629 (Primeira Turma, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, *DJ* de 30.6.2006), em que se determinou ao STJ proferir novo acórdão no bojo do recurso especial, "adstrito às questões infraconstitucionais acaso aventadas".

Em 14 de março de 2007, o plenário do STF iniciou a análise do mérito da questão, apreciando dois recursos extraordinários (REs 381.964 e 377.457) interpostos por contribuintes contra acórdãos de tribunais regionais que haviam declarado a constitucionalidade da revogação da isenção. Os contribuintes alegaram que os acórdãos teriam desrespeitado o "princípio da hierarquia das leis" previsto no art. 59 da Constituição. Na sessão de 14 de março de 2007, o resultado parcial foi de oito votos contra um (Ministro Eros Grau) no sentido da constitu-

cionalidade da revogação da isenção. O julgamento foi interrompido por 18 meses por um pedido de vista do Ministro Marco Aurélio.

Retomado o julgamento na sessão de 17 de setembro de 2008, o Ministro Marco Aurélio filiou-se à dissidência aberta pelo Ministro Eros Grau, ficando o resultado final em oito votos a dois pela constitucionalidade da revogação da isenção, não tendo votado a Ministra Ellen Gracie, que não estava presente nem na sessão de 2007, nem na sessão de 2008. Ainda nesta sessão de setembro de 2008, deliberou-se sobre o pedido, formulado pelos contribuintes, de modulação de efeitos da decisão do STF. Cinco Ministros (Menezes Direito, Eros Grau, Celso de Mello, Ricardo Lewandoswski e Ayres Britto) acolheram o pedido de efeitos *ex nunc* para a decisão, com o fundamento de que a jurisprudência assentada no STJ favorável ao pleito dos contribuintes teria construído um quadro de estabilidade que não poderia ser quebrado, retroativamente, pela decisão do STF, o que violaria a segurança jurídica. Os demais Ministros rejeitaram o pleito de modulação, alegando que a doutrina amplamente majoritária no Direito Constitucional brasileiro e a jurisprudência assentada no STF haviam sido contrariadas pela jurisprudência que veio a se consolidar no STJ, havendo portanto sobradas razões para os contribuintes anteciparem uma provável reversão deste entendimento quando o mérito da questão - de natureza constitucional e não infraconstitucional - chegasse ao crivo do STF. Não alcançados os oito votos necessários para viabilizar a modulação de efeitos, o pleito foi indeferido.

Publicados os acórdãos (RE 377.457, Relator Ministro Gilmar Mendes, *DJ* de 19.12.2008; RE 381.963, Relator Ministro Gilmar Mendes, *DJ* de 13.3.2009), ainda pendem de apreciação embargos de declaração com pedido de efeitos modificativos interpostos contra ambos os julgados.

A inconstitucionalidade da revogação da isenção da Cofins das sociedades civis de prestação de serviços de profissão regulamentada também foi requerida pelo Partido da Social Democracia Brasileira na ADI 4.071, que arguiu a inconstitucionalidade do art. 56 da Lei 9.430/1996. Essa ação direta foi ajuizada em 2008, já com a existência de oito votos contrários à tese da inconstitucionalidade proferidos nos recursos extraordinários acima comentados. O ajuizamento visou, na prática, exclusivamente o pedido de modulação de efeitos da mais que provável decisão pela improcedência do pedido, modulação que se julgou mais fácil de obter no controle concentrado do que no controle difuso. Contudo, a tentativa se frustrou, pois foi indeferida a petição inicial da ação, com fundamento no fato de que a questão - tanto o mérito quanto a

modulação - já havia sido decidida no julgamento dos REs 377.457 e 381.963. Cf. ADI-AgR 4.071 (Relator Ministro Menezes Direito, *DJ* de 16.10.2009).

Em novembro de 2008, já após a decisão do STF sobre o mérito da questão, o STJ cancelou sua Súmula 276, no bojo de um julgamento em que a Primeira Seção julgou procedente uma ação rescisória ajuizada pela Fazenda Nacional contra um acórdão do STJ proferido em 2005, que havia afastado a revogação da isenção da Cofins com base no princípio da hierarquia das leis (AR 3.761, Relatora Ministra Eliana Calmon, *DJ* de 1º.12.2008).

Exame crítico dos acórdãos dos REs 377.457 e 381.963

I

A decisão da ampla maioria formada no julgamento da questão nos parece de todo correta. Nem o STJ nem os Ministros Eros Grau e Marco Aurélio apresentaram qualquer argumento de peso que justificasse a revisão de um entendimento há muito consolidado na jurisprudência do STF e na doutrina amplamente majoritária no Direito Constitucional brasileiro.

A tese segundo a qual uma lei complementar, acaso editada para regular matéria reservada pela Constituição à lei ordinária, é *materialmente* lei ordinária foi sustentada desde a década de 1970 do século passado por estudos monográficos de Souto Maior Borges[2] e Geraldo Ataliba[3], e desde então é aplicada de maneira uniforme pelo STF, como deixou claro o Ministro Moreira Alves no voto que proferiu como Relator da ADC 1, em julgamento ocorrido em 1993.

A partir da premissa de que cabe à Constituição definir as matérias que serão passíveis de regulamentação por lei ordinária e as que serão passíveis de regulamentação por meio de lei complementar, o argumento básico dessa tese jurídica é simples e incontestável: se o legislador constituinte definiu que um assunto deve ser tratado por lei ordinária, que não tem quórum qualificado e exige menos consenso político que uma lei complementar, o legislador infraconstitucional não pode alterar tal desígnio do constituinte por meio da simples aprovação de uma lei complementar. Caso determinada legislatura queira alçar determinada matéria da condição de regulamentável por lei ordinária para a condição de regulamentável por lei complementar, deve fazê-lo por meio de emenda constitucional.

[2] BORGES, José Souto Maior. *Lei Complementar Tributária.* São Paulo: RT, 1975.
[3] ATALIBA, Geraldo. *Lei Complementar na Constituição.* São Paulo: RT, 1971.

A Cofins é uma contribuição social de seguridade social prevista no próprio texto originário da Constituição (art. 195, I), que somente exige lei ordinária para instituí-la e regulamentá-la. A lei complementar somente é exigida pela Constituição para a instituição de *novas* contribuições sociais de seguridade social (art. 195, parágrafo 4º da Constituição). *Novas* no sentido de não previstas no texto constitucional originário. O mesmo ocorre com os impostos federais previstos no texto constitucional e os impostos novos, que a União pode vir a criar (art. 154, I, da Constituição). Qual a lógica disso? A lógica segundo a qual o legislador constituinte exige um grau de consenso político menor para as exações já especificadas na Constituição, e um grau de consenso político maior (dado o quórum de maioria absoluta das leis complementares - art. 69 da Constituição) para as exações não especificadas na Constituição.

Caso houvesse prevalecido a tese do STJ e dos Ministros Marco Aurélio e Eros Grau, o legislador infraconstitucional, por meio da aprovação de uma lei complementar, teria podido alterar esse desígnio constitucional, igualando os graus de exigência de consenso político em casos que a Constituição quis diferenciar.

O Ministro Eros Grau lançou mão de um artifício retórico para tentar demonstrar o acerto de sua tese, aceitando que existe uma "reserva constitucional positiva da lei complementar", mas rejeitando que possa existir uma "reserva constitucional negativa da lei complementar", que impedisse o legislador de "dispor sobre contribuições sociais mediante lei complementar" (fl. 1.804 do RE 377.457). Ora, de fato nada impede que o legislador disponha sobre contribuições sociais mediante lei complementar; o que fica impedido é derivar desse uso da lei complementar a consequência de que, a partir de então, a matéria passa a ser - contrariamente ao desígnio da Constituição - de competência exclusiva de lei complementar.

O Ministro Eros Grau também apela, em seu voto, ao "princípio do paralelismo das formas", referindo-se à obra de Paulo Bonavides[4] para argumentar que o legislador não pode "vir contra si próprio", dispondo "mediante lei ordinária alteração do que fora anteriormente por ele disciplinado em lei complementar" (fl. 1.804). Ora, o princípio do paralelismo das formas, caso aplicado ao Direito Constitucional tal como consta da citada obra de Paulo Bonavides, é um potente argumento *contra* a decisão do Ministro Eros Grau. Com efeito, partindo do princípio de que "o órgão que fez a Constituição é o único que apto a alterá-la"[5], segue a consequência de que, se o *legislador constituinte* determinou que uma matéria poderia ser regulada por lei ordinária, somente esse legislador constituinte - e não o legislador infraconstitucional - pode alterar esse desígnio, e passar a determinar que a matéria somente pode vir a ser regulada por lei complementar.

[4] BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional.* 23ª edição. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 206.

Esse é de resto o único argumento constitucional presente no voto do Ministro Eros Grau, quase todo ele voltado ao desenvolvimento de argumentos de natureza nitidamente infraconstitucional, que buscam demonstrar que o art. 56 da Lei 9.430/1996 não teria revogado a isenção da Cofins criada em 1991 para as sociedades civis de profissão regulamentada.

O voto do Ministro Marco Aurélio, por sua vez, parece ter fixado como seu norte a proteção da forma e das formalidades. O Ministro afirma que "está em jogo justamente a questão da forma" (fl. 1.882 do RE 377.457), acusa a posição majoritária de colocar "em plano secundário o aspecto formal" (fl. 1.881 do RE 377.457). O Ministro por diversas vezes rechaça "caminhar-se no sentido de entender que há prevalência do elemento material em detrimento do formal" (fl. 1.881) e conclui: "não vejo como colocar em segundo plano o elemento formal, para, potencializando a mais não poder o material, chegar ao desprovimento dos recursos extraordinários" (fl. 1.883).

Ocorre, contudo, que não se trata de fazer prevalecer o elemento formal sobre o material, ou vice-versa. Trata-se, isso sim, de decidir se é somente do legislador constituinte, ou se é também do legislador infraconstitucional, a decisão sobre quais matérias podem ser tratadas exclusivamente por lei complementar. A posição do STJ e dos Ministros Eros Grau e Marco Aurélio no fundo afirmam que essa decisão é também do legislador infraconstitucional, ao passo que a tese majoritária afirma que essa decisão é somente do legislador constituinte.

Em certo trecho de seu voto, o Ministro Marco Aurélio afirma (fl. 1.882):

> "a partir do momento em que, numa opção político-normativa, o Congresso Nacional houve por bem disciplinar certo tema mediante lei complementar, a forma adotada não pode ser mitigada no campo da interpretação".

[5] BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional.* 23ª edição. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 206.

O excerto nos parece relevante por sua referência a uma "opção político-normativa" do legislador infraconstitucional. O voto do Ministro Marco Aurélio busca expressamente ser fiel à "opção político-normativa" do Congresso Nacional que, em 1991, aprovou uma lei complementar para criar a Cofins. O Ministro Marco Aurélio interpreta essa "opção político-normativa" no sentido de que, a partir de então, o tema deveria necessariamente ser tratado por lei complementar. O Ministro Marco Aurélio parece não ter percebido que essa interpretação da "opção político-normativa" tomada pelo Congresso Nacional em 1991 constitui um desvio da "opção político-normativa" tomada pelo Congresso Nacional Constituinte em 1987-1988, que não incluiu tal matéria no campo dos temas de competência exclusiva de lei complementar.

No fundo, o que o voto do Ministro Marco Aurélio nega é a prerrogativa exclusiva do legislador constituinte para definir o campo dos temas de competência exclusiva de lei complementar.

II

Os votos da corrente majoritária deixaram de explorar um aspecto da questão que nos parece muito importante. Caso prevalecesse o ponto de vista do STJ, seria inválida não só a revogação da isenção da Cofins para as sociedades civis de profissão regulamentada; seriam inválidas - por violação do tal princípio de hierarquia das leis - virtualmente todas as normas editadas na regulamentação da Cofins desde o ano de 1991. Com efeito, foram introduzidas no bojo de medidas provisórias e leis ordinárias todas as normas que, a partir de 1991, alteraram - por diversas vezes - a alíquota, a base de cálculo, os contribuintes e diversos outros aspectos do tributo.

III

Quanto ao pedido de modulação de efeitos, o plenário agiu corretamente em não acolhê-lo. Não houve qualquer quebra de confiança ou violação da segurança jurídica. O STF agiu nos estritos termos de sua competência e simplesmente confirmou um entendimento jurisprudencial pacificado há muito, e há muito conhecido e apoiado pela doutrina amplamente majoritária no Direito Constitucional brasileiro.

O STJ é que agira em desconformidade com o art. 97 da Constituição, ao recusar aplicação ao art. 56 da Lei 9.430/1996 sem declarar sua inconstitucionalidade e, ao mesmo tempo, avançando sobre um tema de natureza nitidamente constitucional.

Não era objetivamente justificável ou legítima a confiança do contribuinte numa súmula do STJ que, à toda luz, contrariava a jurisprudência histórica do STF. Quanto ao fato de que alguns acórdãos das Turmas do STF inicialmente consideraram a questão como infraconstitucional, isso não basta para que se possa considerar que o STF teria consolidado uma posição num sentido, e depois revertido essa posição. É comum o STF alterar a jurisprudência de tribunais inferiores, e também é comum que os acórdãos iniciais das Turmas do STF sobre determinada matéria não correspondam ao posicionamento final do plenário.

No que toca ao posicionamento dos Ministros em relação a esse pedido de modulação, detectamos uma contradição no posicionamento do Ministro Celso de Mello.

A contradição é a seguinte. No julgamento da Reclamação 2.475, em que a Fazenda Nacional alegou que os julgados do STJ que afastavam a revogação da isenção afrontavam o decidido pelo STF na ADC 1, o Ministro Celso de Mello aderiu ao voto minoritário do Ministro Gilmar Mendes, que concedia a liminar para suspender a decisão do STJ, tida como afrontosa da jurisprudência do STF (cf. Rcl-AgR 2.475, Relator Ministro Carlos Velloso, *DJ* de 1º.2.2008). Quando da deliberação acerca do pedido de modulação dos efeitos no RE 377.457, o Ministro Celso de Mello considerou que o mesmo devia ser concedido, pois a segurança jurídica mandava proteger a confiança legítima que os contribuintes depositaram no posicionamento sumulado do STJ (RE 377.457, fls. 1.905-1.914). Ora, se se tratava de um posicionamento do STJ que se mostrava afrontoso à jurisprudência do STF, a segurança jurídica não poderia atuar em seu benefício, nem poderia se revelar legítima e de boa-fé a confiança que os contribuintes possam ter depositado naquelas decisões do STJ.

Finalmente, cabe fazer uma observação acerca de um argumento utilizado pelo Ministro Menezes Direito em seu voto que concluiu pelo acolhimento do pedido de modulação de efeitos. Afirmou o Ministro que uma particularidade do caso concreto que levaria ao acolhimento do pedido de modulação seria "o fato de que o destinatário da regra não é um destinatário que possa ser classificado como um grande contribuinte. São pequenos contribuintes e isso pode gerar um efeito danoso" (RE 377.457, fl. 1.895)

Não nos parece correta a afirmativa de que os destinatários da regra de isenção são "pequenos contribuintes". Assim como no setor primário ou secundário da economia, o nicho das sociedades civis de prestação de serviços de profissão regulamentada apresenta sociedades de tamanho pequeno, médio e grande, e todas elas eram igualmente destinatárias da regra de isenção. Mas mesmo que fosse o caso de a regra somente se referir a "pequenos contribuintes", não parece ser esse um

critério apto a ser utilizado para fins de decidir modular ou não os efeitos de uma decisão do STF.

6.2. Inconstitucionalidade da Fixação do Prazo de Dez Anos para a Decadência/Prescrição das Contribuições Previdenciárias

Nas sessões de 11 e 12 de junho de 2008, o plenário do STF julgou três recursos extraordinários (REs 560.626, 556.664 e 559.882[6]) nos quais, por unanimidade de votos, foi declarada a inconstitucionalidade de dois dispositivos, constantes da Lei 8.212/1991, que definiam um prazo de dez anos para a decadência (art. 45 da Lei 8.212) e para a prescrição (art. 46 da Lei 8.212) aplicáveis às contribuições previdenciárias.

Os acórdãos recorridos haviam declarado a inconstitucionalidade dos referidos dispositivos legais, por violação ao dispositivo constitucional que determina caber somente à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre prescrição e decadência tributários (art. 146, III, *b*, da Constituição). Como o CTN, que foi recepcionado pela Constituição de 1988 com o *status* de lei complementar, estabeleceu em cinco anos os prazos de decadência (art. 150, parágrafo 4º e art. 173) e prescrição (art. 174) no Direito Tributário, os acórdãos recorridos consideraram que o alargamento desses prazos para dez anos não poderia ter sido efetuado por uma lei ordinária.

O argumento básico da Fazenda Nacional foi o de que a Constituição delegou à lei complementar somente o estabelecimento das "normas gerais" sobre decadência e prescrição tributárias, mas o prazo específico de prescrição e decadência de cada tributo poderia ser definido por leis ordinárias de cada ente federativo, dado que o prazo não se encaixaria no conceito de "normas gerais".

O plenário, liderado pelo voto do Ministro Relator Gilmar Mendes, rechaçou por unanimidade a argumentação da Fazenda Nacional, tendo sido observado que essa argumentação acabaria por retirar qualquer força de atuação à norma constitucional que definiu a reserva de lei complementar, que afinal buscou "a disciplina homogênea e estável da prescrição, da decadência, da obrigação e do crédito tributário" (RE 560.626, fl. 881). Ou seja, considerou-se que não só a forma de contagem dos prazos, mas também os prazos em si mesmos constituem normas gerais que demandam "tratamento uniforme em âmbito nacional" (fl. 883)

[6] Todos da relatoria do Ministro Gilmar Mendes. O RE 560.626 foi publicado no *DJ* de 5.12.2008; os REs 556.664 e 559.882 foram publicados no *DJ* de 14.11.2008.

O julgamento que redundou no desprovimento dos recursos fazendários foi encerrado na sessão de 11 de junho de 2008[7]. No dia seguinte, procedeu-se à votação de um pedido de modulação de efeitos da decisão que declarou a inconstitucionalidade dos dispositivos legais. Nove dos dez Ministros que participaram da votação acolheram o pedido de modulação de efeitos[8], para, nos termos do voto do Relator Gilmar Mendes, determinar que a declaração de inconstitucionalidade não geraria efeitos em relação a eventuais repetições de indébito formuladas administrativa ou judicialmente após a prolação da decisão do STF. Ou seja, decidiu-se que, em relação a essas eventuais repetições de indébito, a inconstitucionalidade das normas não poderia ser alegada pelos contribuintes como fundamento para o pleito de repetição. Em relação aos processos e questionamentos já em curso quando do julgamento do STF, a inconstitucionalidade das normas seria considerada motivo válido para o pleito de repetição. Nas palavras do Ministro Gilmar Mendes, "são legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 e não impugnados antes da conclusão deste julgamento" (RE 560.626, fl. 925).

O único Ministro a se opor ao pleito de modulação de efeitos foi o Ministro Marco Aurélio. Segundo o Ministro, no caso concreto não houve qualquer surpresa que pudesse colocar em risco a segurança jurídica: tratava-se, a seu ver, de uma inconstitucionalidade patente e aferível facilmente com base na jurisprudência pacífica do STF, que desde a ordem constitucional passada decidia de forma unânime no sentido de ser necessária a edição de lei complementar para disciplinar os prazos de prescrição e decadência tributárias. Também afirmou o Ministro Marco Aurélio que deferir a modulação no caso concreto seria incoerente com a decisão do próprio Tribunal em não deferir a modulação requerida pelos contribuintes no caso da reversão da jurisprudência do tribunal relativa ao creditamento de IPI nas entradas não tributadas e tributadas com alíquota zero (REs 370.682 e 353.657).

Exame crítico dos acórdãos

Quanto ao mérito da questão, o entendimento do Tribunal nos parece corretíssimo, sendo de extrema fragilidade o argumento sustenta-

[7] Posteriormente, foi aprovada a Súmula Vinculante 8, segundo a qual "são inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário".

[8] O Ministro Joaquim Barbosa não participou da votação quanto ao pedido de modulação de efeitos.

do pela Fazenda Nacional, segundo o qual poderia haver no ordenamento jurídico, sem qualquer desrespeito à Constituição, milhares de prazos diferentes de prescrição e decadência tributários, definidos conforme a discricionariedade dos legisladores federal, estaduais e municipais. Ora, o papel uniformizador e harmonizador das normas gerais em matéria de legislação tributária - daí sua submissão a uma reserva de lei complementar - seria seriamente comprometido caso se aceitasse a argumentação fazendária.

O que é de se criticar vivamente nos acórdãos ora em questão é a forma sumária e pouco transparente pela qual restou aprovada a modulação de efeitos da decisão que declarou inconstitucionais os dispositivos legais.

Em suas manifestações doutrinárias, o Ministro Gilmar Mendes afirma que a modulação de efeitos deve se basear em argumentos que não sejam simplesmente de *política judiciária* ou de *conveniência política*[9]. Ao fazer isso, o Ministro Gilmar Mendes procura afastar concepções como a exposta pelo Ministro Maurício Corrêa na ADI 1.102, para quem a modulação de efeitos é um exercício de "política judicial de conveniência" (ADI 1.102, Relator Ministro Maurício Corrêa, *DJ* de 1º.12.1995). Por outro lado, Gilmar Mendes afirma que o art. 27 da Lei 9.868 pressupõe que a *regra* continua a ser a da nulidade *ex tunc*, e que para fazer prevalecer alguma forma de modulação - que seria a exceção e não a regra - é necessário um "severo juízo de ponderação" que demonstre - com base no princípio da proporcionalidade - que no caso concreto deve prevalecer a ideia de segurança jurídica ou outro princípio constitucionalmente relevante.

Tal construção doutrinária não foi aplicada pelo Ministro Gilmar Mendes no caso concreto. No voto do Ministro Gilmar Mendes nos referidos recursos, constam os seguintes *únicos* parágrafos sobre os motivos para o deferimento parcial do pedido de modulação de efeitos formulado pela Fazenda Nacional (RE 560.626, fl. 925):

> "Diante da repercussão que o assunto envolve, eu fiz outras considerações, mas vou poupar o Tribunal dessas considerações sobre o assunto.
>
> Estou acolhendo parcialmente o pedido de modulação de efeitos, tendo em vista a repercussão e a insegurança jurídica que se pode ter na hipótese; mas estou tentando delimitar esse quadro de modo a afastar a possibilidade de repetição de indébito de valores recolhidos nestas condições, com exceção das ações propostas antes da conclusão do julgamento."

[9] MENDES, Gilmar. *Jurisdição Constitucional.* 5ª edição. São Paulo: Saraiva, 2005, pp. 394-5.

Se a nulidade da legislação inconstitucional é a *regra,* e o afastamento dessa regra supõe um *severo* juízo de ponderação, não se pode aceitar que os demais Ministros sejam *poupados* de ouvir as considerações do Relator sobre os fundamentos pelos quais ele acolhe o pedido de modular os efeitos. É certo que a modulação no caso concreto não foi pura e simplesmente para dar efeitos *ex nunc* à decisão, tendo sido ressalvados do efeito *ex nunc* os pedidos já veiculados em ações propostas até a conclusão do julgamento. Mas mesmo assim haveria de se exigir do Relator a explicitação clara do "severo juízo de ponderação" que, segundo a doutrina do próprio Ministro Gilmar Mendes, é condição *sine qua non* para uma aplicação adequada da prerrogativa de o STF modular os efeitos de suas decisões.

O Ministro Gilmar Mendes se limita a mencionar os termos "repercussão" e "insegurança jurídica". Não se explica em que consistiria a "repercussão" do caso, e em que medida ela seria excepcional em relação às repercussões presentes na normalidade das situações submetidas ao STF. Tampouco se desenvolve qualquer argumento no sentido de explicar por que aplicar ao caso a regra do efeito *ex tunc* redundaria ou resultaria em "insegurança jurídica".

A falta de um efetivo juízo de ponderação no caso desses recursos extraordinários sobre os arts. 45 e 46 da Lei 8.212/1991 é ainda mais grave, tendo em vista que o Ministro Marco Aurélio formulou voto escrito arrolando diversos argumentos de peso contra a aplicação de qualquer modulação de efeitos no caso concreto, dentre eles o argumento de que a jurisprudência do STF e dos tribunais ordinários sempre fora no sentido da inconstitucionalidade dos dispositivos, e o argumento de que deferir a modulação no caso concreto seria *incoerente* com as decisões do próprio STF de não deferir a modulação no caso do creditamento de IPI sobre entrada de insumos não tributados e com alíquota zero.

Os argumentos do Ministro Marco Aurélio não foram sequer respondidos, como seria de se esperar no contexto de um julgamento atento às regras procedimentais do discurso racional orientado à busca de decisões controláveis intersubjetivamente. Em conclusão, em relação a esse caso dos REs 560.626, 556.664 e 559.882, pode-se afirmar, sem qualquer ressalva, que a modulação dos efeitos da decisão foi aplicada sem que nenhum voto escrito tenha ofertado os fundamentos para tal proceder.

6.3. Inconstitucionalidade da Contribuição Previdenciária Patronal do Produtor Rural Pessoa Física, Calculada sobre a Receita Bruta Proveniente da Comercialização da sua Produção

Ao longo de pouco mais de quatro anos, de 2005 a 2010, o plenário do STF deliberou sobre a possível inconstitucionalidade da contribuição previdenciária patronal do produtor rural pessoa física, calculada sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção. Na sessão de 3 de fevereiro de 2010, o julgamento terminou com o resultado unânime de julgar inconstitucional a referida incidência, e com a decisão por não proceder à modulação de efeitos, neste particular vencida a Ministra Ellen Gracie (RE 363.852, Relator Ministro Marco Aurélio, *DJ* de 23.4.2010).

Para se compreender a tese da inconstitucionalidade da contribuição, é necessário esclarecer previamente o seguinte. Até a edição da Lei 8.540/1992, havia dois regimes distintos: (1) no regime dos empregadores rurais pessoas físicas, a contribuição previdenciária patronal incidia sobre a folha de salários, seguindo a regra geral do art. 195, I, da Constituição; e (2) no regime dos produtores rurais que exercem atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, a contribuição previdenciária incidia sobre o resultado da comercialização da produção, em substituição à incidência sobre a folha de salários, conforme a regra específica do art. 195, parágrafo 8º, da Constituição[10].

A Lei 8.540/1992 veio unificar esses regimes, estabelecendo na redação do art. 25 da Lei 8.212/1991 que, em ambos os casos, a incidência se daria sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção, e não sobre a folha de salários. A Lei 8.540/1992 também reduziu a alíquota incidente sobre tal base, que era de 3% (segundo a redação original da Lei 8.212/1991) e passou a ser de 2%.

A tese do recurso extraordinário era simples: no caso dos produtores rurais pessoas físicas que fossem empregadores regulares, e portanto não se enquadrassem na categoria de economia familiar, a incidência sobre a receita proveniente da comercialização da produção não era prevista na própria Constituição, representando uma incidência nova, para a qual se exige a edição de lei complementar, nos termos do art. 195, parágrafo 4º c/c o art. 154, I, da Constituição. Segundo essa tese, a receita proveniente da comercialização da produção não pode ser subsumida no conceito de "faturamento", previsto no art. 195, I, da Constituição, que somente se aplicaria às pessoas jurídicas e não alcançaria a pessoa física. Portanto haveria uma base de cálculo nova, não prevista no art. 195, I, da Constituição, daí a necessidade da lei complementar.

[10] "Art.195, § 8º (na redação dada pela EC 20/1998). O produtor, o parceiro, o meeiro e o arrendatário rurais e o pescador artesanal, bem como os respectivos cônjuges, que exerçam suas atividades em regime de economia familiar, sem empregados permanentes, contribuirão para a seguridade social mediante a aplicação de uma alíquota sobre o resultado da comercialização da produção e farão jus aos benefícios nos termos da lei."

O Relator, Ministro Marco Aurélio, acolheu essa tese, mas foi muito além disso. Afirmou o Ministro que os empregadores rurais pessoas físicas estariam sujeitos, além do pagamento da contribuição contestada (sobre a receita decorrente da comercialização da produção), ao pagamento de mais duas contribuições: sobre a folha de salários e sobre o seu faturamento (Cofins). A partir desta constatação, o Ministro divisou uma afronta ao princípio da igualdade (art. 150, II, da Constituição): o produtor rural sem empregados, com atividade de economia familiar, somente pagaria uma contribuição, sobre o resultado da comercialização de sua produção, ao passo que o produtor rural empregador pagaria três contribuições (sobre o resultado da comercialização de sua produção, sobre seu faturamento e sobre sua folha de salários) (fls. 710-11).

O segundo Ministro a votar foi Eros Grau. Além de acolher a tese de que a base de cálculo "resultado da comercialização da produção" não se equipara à base de cálculo "faturamento", e portanto seria necessária uma lei complementar para instituir a exação em comento (fls. 727-8), o Ministro afirmou que teria sido violada a reserva legal em matéria tributária, pois o fato gerador da obrigação tributária teria sido previsto somente em ato infralegal, uma Instrução Normativa (fls. 724-726).

O voto do Ministro Cezar Peluso acolheu a tese de que o "resultado da comercialização da produção" é uma base de cálculo específica, que a Constituição somente instituiu para os produtores rurais pessoas físicas sem empregados e com atividades de economia familiar (art. 195, parágrafo 8º), que não poderia ser estendida por simples lei ordinária para outro tipo de segurados - os produtores rurais pessoas físicas com empregados regulares. Até aí, seu voto seguia a tese - simples e de fácil compreensão - do recorrente. Mas como o Ministro Cezar Peluso deu muita ênfase às premissas do voto do Ministro Marco Aurélio segundo as quais os empregadores rurais pessoas físicas estariam sujeitos cumulativamente a três contribuições, seu voto também foi muito além do raciocínio contido no recurso extraordinário. O Ministro Cezar Peluso afirmou que o empregador rural pessoa física já arcaria com a contribuição sobre o faturamento (Cofins), e que a exigência da contribuição sobre o resultado da comercialização sobre a produção seria um *bis in idem* que a Constituição não autoriza (fl. 739). Com base nisso, afirmou que

o empregador rural pessoa física recebe tratamento mais gravoso que o empregador não rural (fl. 740).

Na última parte do seu voto, o Ministro Cezar Peluso afirmou que o regime legal questionado puniria o produtor rural que tivesse ambição para deixar a condição de não empregador no sistema de economia familiar para se tornar um empregador (fl. 741):

> "Se esse produtor tiver ambição, mínima que seja, e desejar progredir, contratando funcionários e gerando empregos, será púnico pela incidência mais gravosa, porque, além de pagar a contribuição sobre o resultado da produção (instituída, como mostramos, sem apoio da CF), contribuirá *também* sobre a folha de salários e, em exação de questionável constitucionalidade, sobre o faturamento. Cuida-se de genuína armadilha contra a produção e o emprego, que atinge preceitos tão basilares como o valor social do trabalho (art. 1º, inc. V) e o objetivo fundamental do desenvolvimento nacional (art. 3º, inc. II)."

Concluída por unanimidade a votação, no sentido da inconstitucionalidade da exação, passou-se a deliberar sobre o pedido de modulação de efeitos. Segundo o Ministro Marco Aurélio, esse pedido teria sido feito pela Fazenda Nacional "com tintas fortes, em termos de argumentação quanto ao arrecadado, ou ao que poderá deixar de ser" (fl. 744). A posição do Ministro Marco Aurélio foi a de rejeitar a modulação e "adotar postura pedagógica, não se estimulando o descumprimento da Carta Magna" (fl. 744), no que foi apoiado enfaticamente pela Ministra Cármen Lúcia (fls. 751-752). Segundo a Ministra, a modulação deve ocorre somente em "situações excepcionalíssimas, em que a execução do que nós decidimos gere mais problemas sociais, principalmente, não econômicos ou financeiros, mas sociais" (fl. 751).

A modulação somente foi deferida pela Ministra Ellen Gracie, com base em dois argumentos: ao não modular e possibilitar que contribuintes ajuízem ações de repetição do indébito, o STF estaria "incentivando a criação de milhares de novos processos em primeiro grau"; ainda segundo a Ministra, o valor da exação já teria sido incorporado "ao preço pelo qual se venderam as mercadorias, de modo que constituirá, no meu entendimento, enriquecimento indevido a restituição deste tributo" (fl. 756).

Nessa deliberação quanto à modulação de efeitos, o Ministro Gilmar Mendes, que ocupava a presidência do Tribunal, antes de votar lembrou por diversas vezes aos demais Ministros que o plenário havia modulado no caso da inconstitucionalidade da fixação do prazo de dez anos para a decadência/prescrição das contribuições previdenciárias (REs

560.626, 556.664 e 559.882). Chegado o momento de colher o seu voto, o Ministro limitou-se a afirmar que "também, no caso, acompanho o entendimento aqui formado" (fl. 757), desfavorável à modulação.

Exame crítico do acórdão

I

A tese jurídica apresentada ao STF no RE 363.852 é simples e nos parece correta. Com efeito, a base de cálculo "resultado da comercialização da produção" da pessoa física foi prevista pela Constituição (art. 195, parágrafo 8º) somente para a contribuição a cargo dos produtores rurais da economia familiar ou de subsistência, que não têm empregados permanentes. Os produtores rurais pessoas físicas que são empregadores estão em categoria distinta, e, para substituir a contribuição incidente sobre a sua folha de salários por uma contribuição sobre base distinta das previstas no art. 195, I, da Constituição, nos parece necessária a instituição de lei complementar, nos termos do art. 195, parágrafo 4º, da Constituição. Por outro lado, não colhe a tese da Fazenda Nacional de que "resultado da comercialização da produção" equivale a "faturamento", base de cálculo já prevista na redação originária da Constituição, pois na jurisprudência do STF o conceito de faturamento supõe que se tenha a presença de uma pessoa jurídica, e não de uma pessoa física. Aliás, a diferença entre "faturamento" e "resultado da comercialização da produção" parece derivar da própria existência, no texto constitucional, do parágrafo 8º do art. 195.

Ocorre, contudo, que no acórdão do RE 363.852 os Ministros deram provimento ao pedido do recorrente com base também em outros argumentos que não se sustentam em absoluto.

Não procede a afirmação do Ministro Eros Grau de que somente uma Instrução Normativa teria fixado o fato gerador do tributo em questão. O fato gerador consistente em auferir receita bruta proveniente da comercialização da sua produção está claramente fixado na Lei 8.212/1991, sendo que a Instrução Normativa mencionada pelo Ministro somente detalha a normativa legal. Talvez por terem percebido isso, os demais Ministros não voltaram a sustentar esse argumento em seus votos. Tampouco o recorrente sustentou esse argumento em seu recurso extraordinário.

Não procede em absoluto a afirmação do Ministro Marco Aurélio de que a legislação questionada no recurso submeteria os empregadores rurais pessoas físicas a três contribuições: sobre o faturamento, sobre a folha de salários e sobre a receita da comercialização da produção.

A interpretação da Lei 8.212/1991 e das diversas leis que alteraram sua redação (Leis 8.540/1992, 9.528/1997 e 10.256/2001) leva claramente à conclusão - de resto nunca questionada pelo recorrente - de que a criação da contribuição questionada no recurso ocorreu *em substituição* - e não *em adição* - à contribuição sobre a folha de salários.

Por outro lado, também se equivocou o Ministro Marco Aurélio em afirmar que os empregadores rurais pessoas físicas estavam obrigados ao pagamento da contribuição sobre o faturamento (Cofins), em adição à contribuição sobre a comercialização da produção. Na verdade, o Ministro interpretou erroneamente um artigo doutrinário - várias vezes citado e transcrito em seu voto - da lavra de Hugo de Brito Machado e Hugo de Brito Machado Segundo[11]. Esse artigo não se refere à contribuição sobre a comercialização da produção exigida dos produtores rurais pessoas físicas (Lei 8.540/1992), e sim à contribuição sobre a comercialização da produção exigida dos produtores rurais pessoas jurídicas (Lei 8.870/1994). Por isso os referidos autores mencionaram a dupla incidência, da Cofins e da contribuição sobre a comercialização da produção:

> "Os produtores rurais pessoas jurídicas, contudo, tiveram a contribuição sobre a folha de salários substituída por uma outra, incidente sobre a sua receita, juntamente com a Cofins, o que produziu grande distorção."[12]

Na verdade, portanto, a legislação questionada no recurso (Lei 8.540/1992, com as alterações que promoveu na redação da Lei 8.212/1991) não obrigava os empregadores rurais pessoas físicas a arcarem com três contribuições patronais, mas somente com uma: exatamente a contribuição sobre o resultado da comercialização da produção.

O argumento dos Ministros Marco Aurélio e do Ministro Peluso de que teria sido violada a isonomia tributária (art. 150, II, da Constituição) decorreu deste equívoco quanto à interpretação da legislação ordinária e quanto à interpretação do mencionado artigo doutrinário. Da mesma forma, decorreu desse equívoco a afirmação do Ministro Cezar Peluso

[11] MACHADO, Hugo de Brito; e MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. "Inconstitucionalidade da Contribuição Previdenciária dos Produtores Rurais, Instituída pela Lei nº 8.870/94". *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 72. São Paulo: Dialética, 2001.

[12] MACHADO, Hugo de Brito; e MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. "Inconstitucionalidade da Contribuição Previdenciária dos Produtores Rurais, Instituída pela Lei nº 8.870/94". *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 72. São Paulo: Dialética, 2001, p. 98.

(fl. 741) de que a legislação questionada no recurso estaria a "punir" o produtor rural pessoa física que deixa a agricultura familiar rumo à condição de empregador regular. Ao contrário do que afirmou o Ministro, a passagem de uma situação para outra não provoca a incidência de duas novas contribuições.

II

O acórdão do RE 363.852 também cometeu o equívoco de declarar inconstitucional, sem qualquer ressalva, a alteração que a Lei 8.540/1992 promoveu na redação do art. 25 da Lei 8.212/1991. De acordo com as razões de decidir do acórdão, a inconstitucionalidade deveria ter sido declarada somente no que diz respeito à inclusão dos empregadores rurais pessoas físicas no *caput* do art. 25. Quanto à presença dos segurados especiais (pessoas físicas que exercem atividades rurais de economia familiar e não têm empregados) no referido art. 25, o acórdão não levanta qualquer motivo de inconstitucionalidade. Esse equívoco tem consequências práticas, pois, declarada a inconstitucionalidade sem ressalvas da redação do art. 25 da Lei 8.212/1991 dada pela Lei 8.540/1992, voltará a viger a redação anterior, que previa uma alíquota de 3% para a contribuição a cargo dos segurados especiais, e não de 2%, como previu a redação dada pela Lei 8.540/1992.

III

Alguns dos acima comentados equívocos e omissões do acórdão do RE 363.852 foram arrolados na petição de embargos declaratórios opostos pela Fazenda Nacional contra o referido acórdão. O plenário deixou de exercer um ato de humildade intelectual e reconhecer os equívocos cometidos no acórdão, e os embargos de declaração foram desprovidos (RE-ED 363.852, Relator Ministro Marco Aurélio, *DJ* de 19.4.2011).

Contudo, é necessário apontar um erro também nos argumentos lançados pela Fazenda Nacional na referida peça de embargos declaratórios. Argumenta a Fazenda Nacional que a Lei 10.256/2001 teria regularizado ou validado a cobrança da exação, dando a entender que essa lei teria reinstituído a contribuição, já sob o pálio da redação atual do art. 195, I, da Constituição (pós EC 20/1998), que se refere não só à base "faturamento" (que o STF vincula às atividades de pessoas jurídicas), mas também à base "receita". Vale dizer: em 2001, sob o pálio da EC 20/1998, já não mais seria necessária a adoção de lei complementar para promover a cobrança da contribuição dos empregadores rurais sobre a receita da comercialização da produção, pois já não se trataria de uma

contribuição *nova,* visto que "receita" já seria uma base de cálculo prevista no art. 195, I, da Constituição[13].

Esse argumento da Fazenda Nacional seria correto se a Lei 10.256/2001 houvesse realmente recriado ou reinstituído a contribuição sobre os empregadores rurais pessoas físicas. Mas tal não ocorreu. A Lei 10.256/2001 nada mais fez do que alterar a redação do *caput* do art. 25 da Lei 8.212/1991. A alíquota da contribuição foi prevista nos incisos do art. 25, conforme a redação dada pela Lei 8.540/1992 e mantida pela Lei 9.528/1997, e esses incisos introduzidos pela Lei 8.540/1992 foram declarados inconstitucionais no RE 363.852. Portanto, a Lei 10.256/2001 não nos parece possa ser tomada como um diploma que reinstituiu ou recriou a contribuição sobre a receita da comercialização da produção a cargo dos empregadores rurais pessoas físicas. Essa categoria de contribuintes, com a decisão do STF, continua a dever sua contribuição patronal com base na folha de salários, como se dava no regime em vigor desde a Lei 8.212/1991 até o advento da Lei 8.540/1992[14].

IV

Se comparamos o comportamento do plenário no julgamento sobre a modulação de efeitos no caso da inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/1991 (REs 560.626, 556.664 e 559.882, comentados acima) e o comportamento do plenário no julgamento sobre a modulação de efeitos nesse caso da contribuição dos empregadores rurais pessoas físicas (RE 363.852), constatamos uma sensível falta de congruência. A não ser no caso do Ministro Marco Aurélio - que negou a modulação em ambos os casos - e no caso da Ministra Ellen Gracie - que concedeu a modulação em ambos os casos -, os demais Ministros agiram de maneira completamente distinta, em casos cujas premissas fáticas e jurídicas eram as mesmas.

Em 2008, no julgamento dos REs 560.626, 556.664 e 559.882, o plenário declarou a inconstitucionalidade de dispositivos da legislação previdenciária. Caso não houvesse modulação, a decisão iria motivar o ingresso de novas ações de repetição de indébito, gerando ônus adicionais para o sistema de seguridade social. O Ministro Gilmar Mendes, sem explicitar os fundamentos para tanto e simplesmente mencionando laconicamente os termos "repercussão" e "insegurança jurídica", votou pela modulação de efeitos, no sentido de "afastar a possibilidade de repetição de indébito de valores recolhidos nestas condições, com exceção das ações propostas antes da conclusão do julgamento" (RE 560.626, fl. 925). O voto do Ministro Gilmar Mendes não foi sequer debatido, sendo sumariamente aceito por todos, exceto pelo Ministro Marco Aurélio, que levantou diversos argumentos contra tal orientação, sem que nenhum Ministro se animasse a respondê-los.

Em 2010, no julgamento do pedido de modulação no RE 363.852, o quadro era o mesmo: declaração de inconstitucionalidade de dispositivo da legislação previdenciária, em que a falta de modulação levaria ao ingresso de novas ações de repetição de indébito, gerando ônus adicionais para o sistema de seguridade social. Mas então o comportamento do plenário foi bem distinto. Ministros que em 2008 haviam concordado sumariamente com a modulação encaminhada pelo Ministro Gilmar Mendes desta feita proferiram votos enérgicos, apelando para o caráter didático da declaração de inconstitucionalidade com efeito *ex tunc,* e para o caráter excepcionalíssimo da modulação.

No caso do Ministro Gilmar Mendes, sua posição em 2010 foi de somar-se à maioria já formada no sentido de não modular os efeitos, mas sem explicitar os motivos pelos quais em 2008 considerara presentes os pressupostos para a modulação. Ou seja: em 2008 o Ministro não fundamentou satisfatoriamente sua posição em favor da modulação, e em 2010 adotou uma postura contrária à de 2008, sem qualquer explicação para tal mudança.

Em 2008, o Ministro Marco Aurélio se recusou a modular, alegando, dentre outras coisas, que o STF fora muito rigoroso e negara a modulação de efeitos, em benefício do contribuinte, no caso dos créditos do IPI em entradas com alíquota zero (RE 353.657 e 370.682). Segundo o Ministro Marco Aurélio (REs 560.626, fl. 930), o STF não poderia

[13] Esse argumento também é desenvolvido em substancioso artigo publicado pela Procuradora da Fazenda Nacional Márcia Henriques Ribeiro de Oliveira (cf. OLIVEIRA, Márcia Henriques Ribeiro de. "Do Funrural ao STF: Aspectos da Contribuição Patronal do Rural Pessoa Física". *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 188. São Paulo: Dialética, 2011, pp. 55-57). O argumento voltou a ser sustentado pela Fazenda Nacional na sustentação oral produzida na sessão de 1º de agosto de 2011, em julgamento (RE 596.177) sobre questão idêntica à versada no RE 363.852. No voto do Relator, Ministro Ricardo Lewandowski, proferido na referida sessão, nada se disse sobre esse argumento. No voto do Ministro Marco Aurélio, afirmou-se laconicamente que seria necessária uma lei complementar - e não uma lei ordinária - para a instituição da cobrança.

[14] Sobre essa evolução legislativa, cf. FERREIRA NETO, Arthur M. "A Declaração de Inconstitucionalidade da Chamada 'Contribuição do Funrural' pelo STF e a Inviabilidade de sua cobrança com Base na Lei 10.256/01". *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 183. São Paulo: Dialética, 2010; e TAVARES, Alexandre Macedo; e BODNAR, Zenildo. "A (In)constitucionalidade do Funrural Exigido do Empregador Rural Pessoa Física". *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 188. São Paulo: Dialética, 2011.

ser mais liberal quando a modulação favorecesse o Fisco. Em 2010, essa mesma ponderação foi feita enfaticamente pelo Ministro Lewandowski (RE 363.852, fl. 749), quem em 2008 nada respondera ao argumento do Ministro Marco Aurélio.

Como explicar essa sensível mudança no padrão de comportamento do plenário no que diz respeito à deliberação sobre o pedido de modulação de efeitos em matéria tributária? Cabem aqui uma explicação otimista e uma explicação pessimista.

Sendo otimistas, podemos afirmar que houve na verdade um amadurecimento geral no plenário, e o julgamento de 2010, muito mais rigoroso e transparente no que diz respeito à análise efetiva dos pressupostos necessários para a modulação, reflete esse amadurecimento[15].

Sendo pessimistas, podemos temer que a diferença de comportamento se explique tão somente pelo fato de que, no caso de 2010, envolvendo a contribuição dos empregadores rurais pessoas físicas, as repercussões quantitativas para os cofres públicos eram muito menores do que no caso de 2008. Com efeito, em 2008 a declaração de inconstitucionalidade espraiaria seus efeitos sobre todas as categorias de contribuintes da seguridade social, que poderiam vir a ajuizar milhões de novas ações de repetição de indébito, enquanto que no caso de 2010, como observou o Ministro Peluso nos debates sobre a modulação, "é reduzidíssimo o universo dos produtores rurais e empregados" (RE 363.852, fl. 751).

Sejamos otimistas.

[15] Essa é a avaliação feita por Fábio Martins de Andrade (cf. ANDRADE, Fábio Martins. "A Declaração de Inconstitucionalidade do Funrural sobre a Receita de Comercialização de Produtos Rurais e a Inadequação de sua Modulação Temporal". *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 178. São Paulo: Dialética, 2010).

7. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN

7.1. Constitucionalidade da Incidência de ISSQN sobre as Operações de *Leasing* Financeiro

Até o ano de 2000, a jurisprudência do STF considerava que a Constituição (seja a de 1967/1969, seja a de 1988), ao conferir aos Municípios competência para instituir imposto sobre "serviços de qualquer natureza" (art. 24, II, da Constituição de 1967/1969, art. 156, III, da Constituição de 1988), não se referia ao conceito civilista de *locação de serviços,* que remonta à contraposição - de origem romanística - entre *obrigações de dar* e *obrigações de fazer.* Este entendimento jurisprudencial, que consta por exemplo do acórdão do RE 112.947 (Segunda Turma, Relator Ministro Carlos Madeira, *DJ* de 7.8.1987), afirmava que a Constituição atribuía competência aos Municípios com base numa compreensão pragmática de serviços, segundo a qual toda "venda de bem imaterial", por não se enquadrar na hipótese de incidência do imposto sobre circulação de mercadorias (de competência estadual), poderia ser tributada pelos Municípios[1].

No ano de 2000, por seis votos a cinco, essa jurisprudência tradicional foi suplantada. No julgamento do RE 116.121 (Redator para o acórdão o Ministro Marco Aurélio, *DJ* de 25.5.2001), prevaleceu o ponto de vista segundo o qual o Direito Tributário não pode se desviar da conceituação que o Direito privado define para seus institutos (art. 110 do CTN), e, neste sentido, o fato gerador do ISSQN deve ser construído a partir da contraposição estabelecida no Direito Civil entre obrigações de dar e obrigações de fazer. No caso concreto, discutia-se a validade da tributação da atividade empresarial de locação de máquinas e equipamentos, e o veredito final foi, por escassa maioria de votos, o de que aquela atividade empresarial não constituía vera obrigação de fazer, e portanto não era alcançada pelo imposto sobre serviços.

Foi com base nessa virada jurisprudencial ocorrida no STF em 2000 que o Presidente da República vetou o subitem 3.01 da Lista de Serviços anexa à LC 116/2003, que previa como fato gerador do ISSQN a "locação de bens móveis".

[1] Para mais detalhes a respeito de tal linha jurisprudencial, cf. GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF.* São Paulo: Dialética, 2002, pp. 22-25.

No ano de 2009, o plenário do STF decidiu por dez votos a um que é válida a incidência do ISSQN sobre o *leasing* financeiro (RE 547.245, Relator Ministro Eros Grau, *DJ* de 5.3.2010). O *leasing* financeiro consiste num negócio jurídico no qual uma pessoa (arrendadora) adquire bens de outra (fornecedora) e entrega seu uso e gozo a uma terceira pessoa (arrendatária). O arrendatário paga ao arrendador uma contraprestação periódica, e ao final do contrato pode exercer a opção de compra do bem, por um valor residual estabelecido previamente no contrato.

A tese do contribuinte e do acórdão recorrido no RE 547.245 foi a de que, no *leasing* financeiro, a arrendadora não desempenha uma autêntica obrigação de fazer, e por isso a sua tributação pelo ISSQN violaria a jurisprudência do STF estabelecida no RE 116.121, acima comentado. Nas palavras do Ministro Marco Aurélio, único a concordar com a tese, "a arrendadora não presta serviços à arrendatária. O que faz é entregar-lhe um bem e, a partir dessa entrega, ter a contraprestação pela utilização do próprio bem móvel" (fl. 896).

A tese que prevaleceu no julgamento de 2009 foi a de que o *leasing* financeiro não se confunde com uma simples obrigação de dar. Para o Relator, Ministro Eros Grau, no *leasing* financeiro "o núcleo é o financiamento, não uma prestação de dar. E financiamento é serviço, sobre o qual o ISS pode incidir" (fl. 868-A). A fundamentação do voto do Ministro Joaquim Barbosa foi um tanto distinta da do Relator. Segundo Joaquim Barbosa, no *leasing* financeiro há uma atividade complexa, na qual a arrendadora vai ao mercado e adquire o bem para transferir sua posse ao arrendatário, não se podendo falar nem de aluguel nem de financiamento "isoladamente considerados" (fl. 884). O Ministro Lewandowski limitou-se a afirmar que no *leasing* financeiro "predomina a prestação de serviço" (fl. 891), enquanto o Ministro Ayres Britto considerou que disponibilizar crédito para a obtenção de um bem é "fazer uma intermediação, obrigação de fazer, portanto" (fl. 892).

Exame crítico do acórdão

I

Analisando os votos proferidos no acórdão do RE 547.245, não temos dúvida em afirmar que a postura interpretativa que prevaleceu em 2000 no acórdão do RE 116.121 foi rechaçada. Enquanto a maioria formada em 2000 adotava uma postura conceitualista mais rígida, vinculando o alcance da incidência do ISSQN à aplicação de clássicos institutos civilistas (locação de coisas, locação de serviços, obrigação de dar, obrigação de fazer), a postura de 2009 é de cunho pragmático, pois considera que os contratos engendrados na economia contemporânea não se ajustam às classificações tradicionais do Direito Civil.

O primeiro aspecto a se levar em conta nessa análise é que, dos 11 Ministros que participaram do julgamento do RE 116.121 em 2000, apenas dois participaram do julgamento do RE 547.245 em 2009. Um deles, o Ministro Marco Aurélio, que ficou vencido, afirmou expressamente - em tom de advertência - que o Tribunal estava se desviando da orientação firmada em 2000 no RE 116.121. Após dizer que havia uma semelhança absoluta entre as questões examinadas nos dois casos, Marco Aurélio afirmou: "São passados, é certo, nove anos, mas não houve mudança substancial da Carta da República a ditar outra óptica. Houve mudança, sim, na composição do Supremo, mas o Direito posto continua o mesmo." (fl. 895)

O outro Ministro que participou dos dois julgamentos foi o Ministro Celso de Mello, que proferiu longo voto oral mas, curiosamente, optou por cancelar as notas taquigráficas e não registrar voto escrito no acórdão do RE 547.245. A manifestação oral do Ministro Celso de Mello (vídeo disponível no *YouTube*) teve a seguinte tônica: apoio e reafirmação de suas convicções manifestadas no julgamento do RE 116.121, e tentativa de distinção entre o contrato de *leasing* financeiro e o contrato de locação de bens móveis. Segundo o Ministro Celso de Mello, o *leasing* financeiro é uma estrutura jurídica "complexa" e "nova", uma relação contratual "híbrida", em que há tanto elementos de obrigação de dar quanto elementos de obrigações de fazer, e que portanto não pode ser encarada da mesma forma com que se encarou, em 2000, o contrato de locação de máquinas e equipamentos.

O rechaço à postura do RE 116.121 ficou mais claro e explícito nos votos dos Ministros Eros Grau, Joaquim Barbosa e Cezar Peluso. Eros Grau assume abertamente que há serviços tributáveis pelo ISSQN que "não consubstanciam típicas obrigações de fazer", e que é errônea a afirmação de que "haveria serviço apenas nas prestações de fazer, nos termos do que define o direito privado" (fl. 868-A). Joaquim Barbosa também avança contra a premissa básica do RE 116.121, a premissa de que o Direito privado tem um conceito único e inequívoco de prestação de serviço (fls. 878-880). Cezar Peluso, aludindo implicitamente à doutrina adotada no RE 116.121, aponta claramente num "erro" histórico e de perspectiva. Esse erro seria o seguinte (RE 547.245, fl. 893):

> "Tentar interpretar não apenas a complexidade da economia do mundo atual, mas sobretudo os instrumentos, institutos e figuras jurídicos com que o ordenamento regula tais atividades com-

> plexas com a aplicação de concepções adequadas a certa simplicidade do mundo do império romano, em que certo número de contratos típicos apresentavam obrigações explicáveis com base na distinção escolástica entre obrigações de dar, fazer e não fazer."

O trecho acima transcrito é uma inequívoca demonstração de que a perspectiva dogmática (formalista e conceitualista) adotada pela maioria dos Ministros no RE 116.121 foi abandonada pela atual composição do STF.

II

É também interessante notar como os mesmos argumentos utilizados pela corrente minoritária no julgamento do RE 116.121 passaram a ser utilizados pela corrente majoritária no julgamento do RE 547.245, o que demonstra que em 2009 houve um movimento inverso ao que ocorrera em 2000.

No RE 116.121, um dos argumentos da corrente minoritária foi o de que o fato de a Constituição utilizar a expressão imposto sobre serviços "de qualquer natureza" indica que o conceito de serviços ao qual alude a Constituição é um conceito lato, largo, que não se confunde com o conceito restrito de "obrigação de fazer" oriundo do Direito Civil tradicional. O Ministro Octávio Gallotti utilizou esse argumento em seu voto no RE 116.121 (fl. 683), quando ficou vencido, e o mesmo argumento voltou a ser utilizado no julgamento do RE 547.245, em 2009, nos votos dos Ministros Eros Grau (fl. 868-A) e Ayres Britto (fl. 892).

O argumento de que se deve levar em conta a *neutralidade tributária,* de modo a evitar interpretações que levem à total ausência de tributação de determinadas atividades, foi usado no voto do Ministro Ilmar Galvão no RE 116.121 (fl. 714) e voltou a ser utilizado no RE 547.245 nos votos dos Ministros Joaquim Barbosa (fl. 884) e Ricardo Lewandowski (fl. 891).

III

Não obstante ter rechaçado no RE 547.245 a postura dogmática presente no acórdão do RE 116.121, a composição atual do STF aprovou - em 2010 - a Súmula Vinculante 31, que, tomando como precedente exatamente o RE 116.121, estatui que "é inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza - ISS sobre operações de locação de bens móveis".

Como explicar que em 2009 o plenário haja julgado o RE 547.245 com uma visão interpretativa muito distinta da visão do RE 116.121, e

que em 2010 o mesmo plenário haja aprovado uma Súmula Vinculante (31) cujo principal precedente é o próprio RE 116.121?

Parece-nos que a aprovação da referida Súmula indica que a atual composição do STF preferiu, ao invés de voltar atrás com relação ao objeto imediato do RE 116.121 - inconstitucionalidade da incidência de ISSQN sobre locação de bens móveis -, adotar uma postura que restringe somente ao caso de uma típica locação de bens móveis as consequências advindas da *postura interpretativa* do RE 116.121.

Segundo a postura interpretativa contida nos votos que fizeram a maioria no RE 116.121, a incidência de ISSQN somente pode ocorrer quando se tem uma típica obrigação de fazer, somente quando se apresentam "atos que consubstanciam um *praestare* ou um *facere*" (voto do Ministro Celso de Mello no RE 116.121, fl. 708, destaques no original). Se a atual composição do STF houvesse realmente concordado com a postura interpretativa do RE 116.121, a Súmula Vinculante poderia ser algo como "é inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviço de Qualquer Natureza - ISS sobre atividades que não configurem obrigações de fazer".

Mas caso se adotasse uma Súmula com esse teor, muitos subitens da lista de serviços anexa à LC 116 seriam tidos por virtualmente inconstitucionais, tais como os subitens 3.04, 3.05, 12.09, 15.12 etc., que não se referem a típicas obrigações de fazer.

Por isso a composição atual do STF preferiu redigir uma Súmula restrita aos casos de "locação de bens móveis". A atitude do STF ao adotar a Súmula com esse teor foi análoga à atitude do Presidente da República ao vetar tão somente o item 3.01 da Lista de Serviços anexa à LC 116/2003, subitem que mencionava única e exclusivamente a locação de bens móveis. Se resolvesse aplicar as premissas dogmáticas e a postura interpretativa do RE 116.121, o Presidente da República haveria de vetar vários subitens da lista. Mas preferiu-se adotar uma posição cautelosa de vetar tão somente o item que fora o objeto imediato do RE 116.121: a locação de bens móveis.

IV

Uma forte evidência de que a postura interpretativa e dogmática que prevaleceu no RE 116.121 levaria sim à inconstitucionalidade do ISSQN sobre o *leasing* é o fato de que um dos principais argumentos utilizados pela corrente minoritária no RE 116.121 foi o de que, caso prevalecesse a visão do conceito de "serviço" como "obrigação de fazer", ficaria prejudicado o vetusto entendimento do STF a respeito da validade da incidência de ISS exatamente sobre o *leasing.* O Ministro

Carlos Velloso (fl. 689) e o Ministro Ilmar Galvão (fl. 715) utilizam esse argumento em seus votos. No acórdão do RE 116.121, é o próprio Ministro Moreira Alves - que compôs a corrente majoritária - que sugere a inconstitucionalidade da tributação do ISSQN sobre o *leasing*, ao afirmar que "o 'leasing' é um misto de locação de coisa com opção de compra desta" (fl. 716), deixando de fora dessa definição qualquer referência a obrigações de fazer, prestações etc.

V

À luz de tudo o que argumentamos acima, podemos sintetizar nossa conclusão com a seguinte construção: na visão da maioria formada no RE 116.121, o ISSQN somente poderia incidir sobre típicas obrigações de fazer. Já na visão da maioria formada no RE 547.245, o entendimento se altera, e se passa a considerar que o ISSQN somente não pode incidir sobre típicas obrigações de dar.

Ora, como a maioria das relações contratuais complexas da economia contemporânea não se encaixa no figurino de típicas e exclusivas obrigações de dar - pense-se no caso dos contratos de franquia[2], no caso dos contratos de compartilhamento de redes, dutos e condutos[3] etc. -, a orientação firmada no RE 547.245 tende a corroborar diversas incidências tributárias que a orientação firmada no RE 116.121 certamente não aceitaria.

7.2. Constitucionalidade da Incidência de ISSQN sobre Serviços de Registros Públicos, Cartorários e Notariais

A Lista de Serviços anexa à LC 116/2003 arrola em seu item 21 os "serviços de registros públicos, cartorários e notariais". Na ADI 3.089 (Relator Ministro Ayres Britto, *DJ* de 1°.8.2008), proposta pela Associação dos Notários e Registradores do Brasil, requereu-se a declaração de inconstitucionalidade da cobrança de ISSQN sobre tais atividades, sob dois argumentos: *(a)* tratar-se-ia de atividades de caráter público, cuja

[2] Já foi reconhecida a repercussão geral da questão da constitucionalidade da incidência de ISSQN sobre contratos de franquia - cf. RE 603.136/RG (Relator Ministro Gilmar Mendes, *DJ* de 1°.10.2010).

[3] A constitucionalidade da incidência de ISSQN sobre cessão do direito de uso de cabos, dutos e condutos (subitem 3.04 da Lista de Serviços anexa à LC 116/2003) é questionada na ADI 3.142, proposta pela Confederação Nacional do Comércio em fevereiro de 2004. Transcorridos mais de seis anos desde o ajuizamento da ação, não parece haver quaisquer perspectivas de que o julgamento pelo plenário esteja próximo.

submissão a um imposto constituiria violação à imunidade recíproca prevista no art. 150, VI, *a,* da Constituição; e *(b)* tratar-se-ia de atividades já tributadas mediante taxas (segundo a jurisprudência do STF, os emolumentos cartorários têm natureza jurídica de taxas), não sendo válida a cobrança de imposto sobre taxa, ou a cobrança de imposto tomando por base de cálculo uma taxa, nos termos do art. 145, II, da Constituição.

A Presidência da República, a Advocacia-Geral da União e a Procuradoria-Geral da República se manifestaram pela procedência da ação. O Relator, Ministro Ayres Britto, julgou procedente a ação, aplicando ao caso a imunidade recíproca. Segundo seu voto, os serviços em questão, ainda que exercidos "em caráter privado" (art. 236 da Constituição[4]), constituem "atividade genuinamente estatal" (fl. 282), que como tal devem estar ao abrigo da imunidade recíproca. Ainda segundo o Relator, o fato de os emolumentos pagos pelos usuários dos serviços cartorários terem a natureza jurídica de taxas "já significa excluir a incidência do ISSQN, dado que a natureza desse tributo só pode ter por fato gerador uma situação desvinculada de qualquer atividade estatal voltada para o contribuinte" (fl. 281).

O segundo a votar foi o Ministro Sepúlveda Pertence, que divergiu do Relator, por considerar que o fato de o exercício da atividade se dar em caráter privado afasta a incidência da imunidade recíproca. Além disso, observou Sepúlveda Pertence que, se a tese da imunidade recíproca fosse levada às últimas consequências, não só os serviços, mas também a renda do cartório seria imune, com o que seria inconstitucional inclusive a incidência do imposto de renda sobre os resultados auferidos pelas pessoas naturais que exploram tais atividades.

O terceiro a votar foi o Ministro Joaquim Barbosa. Na linha do que defendeu no caso das cessões de imóveis públicos a particulares (vide item 1.4 do livro), Joaquim Barbosa considerou que a imunidade recíproca não se aplicaria quanto à renda, serviços e patrimônio das pessoas naturais que exploram as atividades cartorárias em caráter privado, mediante contraprestação com intuito lucrativo. Segundo seu voto, a constatação da natureza pública do serviço não seria condição suficiente para aplicar a imunidade recíproca, que seria uma "garantia ou prerrogativa imediata de entidades políticas federativas, e não de particulares" (fl. 291).

[4] "Art. 236. Os serviços notariais e de registro são exercidos em caráter privado, por delegação do Poder Público."

O voto do Ministro Joaquim Barbosa foi seguido pelos demais Ministros, sendo que o resultado final do julgamento foi pela improcedência da ação, por dez votos contra um.

Exame crítico do acórdão

I

Parece-nos que nenhum dos dois argumentos esgrimidos pela inicial da ação direta é procedente. Quanto ao argumento da aplicação da imunidade recíproca, o voto do Ministro Joaquim Barbosa aplicou ao caso concreto a orientação que a nova composição da Corte vem assumindo em diversos julgamentos. Segundo essa nova postura, a imunidade recíproca não deve ser aplicada quando não está em jogo qualquer risco de conflito ou pressão federativa, e quando a pretensa aplicação da imunidade tem por principal objetivo a proteção de interesses eminentemente particulares.

O voto do Ministro Ayres Britto acolheu o argumento, contido na inicial da ação direta e defendido nos dois Pareceres Jurídicos[5] que a lastreiam, segundo o qual a incidência do ISSQN seria inconstitucional, visto que os emolumentos cartorários têm a natureza de taxa e um imposto não pode incidir sobre uma taxa. O voto de Ayres Britto também defende que a incidência de imposto seria inválida visto que um imposto somente pode ter por fato gerador uma "situação independente de qualquer atividade estatal específica" (art. 16 do CTN), e no caso concreto "o que se tem é uma atividade estatal vinculada ao contribuinte" (fl. 299). Esses dois argumentos impressionam à primeira vista, mas em verdade são frágeis. Como nos dez votos que formaram a maioria no julgamento da ADI 2.089 não houve uma refutação suficientemente fundamentada desses dois argumentos, é importante lançar mais luzes sobre os mesmos, o que passamos a fazer a seguir.

II

Quando o STF assentou que as custas iniciais e recursais cobradas pelo Poder Judiciário e os emolumentos cobrados pelos cartórios têm a natureza jurídica de taxa, o contexto era claramente o de evitar alguns abusos e distorções.

As consequências que decorrem desse entendimento do STF, que nada têm a ver com uma pretensa aplicação da imunidade recíproca às

[5] A inicial da ADI 3.089 se baseia em Pareceres Jurídicos de Roque Antonio Carrazza e Osiris Lopes Filho.

atividades notariais e cartorárias, são as seguintes: o valor das custas e emolumentos deve ser definido por via legal; o valor das custas e emolumentos deve guardar uma razoável proporção ou equivalência com o custo das atividades que remuneram, devendo haver um teto máximo para seus valores; a quantia arrecadada com as custas judiciais e com os emolumentos não pode ser destinada a entidades privadas que não sejam as responsáveis pela prestação dos serviços, como ocorreu, por exemplo, no caso da ADI-MC 1.378 (Relator Ministro Celso de Mello, *DJ* de 30.5.1997), em que o STF suspendeu a eficácia de lei capixaba que determinara a parcial destinação da arrecadação de custas e emolumentos cartorários a diversas entidades privadas, como a Caixa de Assistência dos Advogados e a Associação dos Magistrados[6].

Portanto, a caracterização jurisprudencial dos emolumentos cartorários como taxa tem um sentido muito claro, que em nada se relaciona com uma pretensa inclusão da atividade notarial e cartorária na imunidade recíproca. Assim, afirmar que o que o usuário paga ao titular do cartório é uma *taxa* em nada prejudica a constatação de que o titular do cartório presta um serviço de forma onerosa e com propósito lucrativo, sendo a própria Constituição quem afirma que tais atividades públicas são exercidas "em caráter privado" (art. 236).

III

Por que impressiona, à primeira vista, a afirmação, contida nos Pareceres Jurídicos anexados à inicial da ADI e no voto do Relator, de que não se pode cobrar um imposto sobre a taxa representada pelos emolumentos cartorários? Porque de fato a cobrança de um imposto seria indevida caso o mesmo tivesse por contribuinte o próprio usuário dos serviços cartorários, que já paga a taxa. Aliás, essa foi a conclusão a que o plenário do STF chegou no julgamento da ADI-MC 1.778 (Relator Ministro Nelson Jobim, *DJ* de 31.3.2000), em que o tribunal enxergou como um imposto inconstitucional a tentativa do Estado de Minas Gerais de cobrar uma "receita adicional" dos usuários dos serviços cartorários, receita destituída de qualquer relação com a efetiva prestação dos serviços.

Contudo, no caso concreto da ADI 3.089, o que se discute é a cobrança de um imposto tendo por contribuinte o prestador do serviço. São duas relações tributárias distintas: numa relação jurídica, o usuário do

[6] Cf. GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF.* São Paulo: Dialética, 2002, pp. 349-351.

serviço cartorário recebe a prestação de um serviço público específico e divisível e por isso fica obrigado a pagar uma taxa; noutra relação jurídico-tributária, o titular do cartório presta um serviço oneroso e com fins lucrativos, e por isso é posto na condição de contribuinte do ISSQN.

Daí o Ministro Gilmar Mendes ter afirmado corretamente, nos debates que se deram no julgamento da ADI 3.089, que, em relação à pretensa duplicidade de imposto e taxa, tem-se "questões diferentes", "fatos geradores diferentes" (fl. 284), e o Ministro Pertence ter corretamente lembrado que "essa taxa é cobrada do usuário, o imposto sobre serviços é do delegatário" (fl. 308).

IV

Finalmente, cabe esclarecer um equívoco contido no voto do Ministro Ayres Britto. Afirma-se que a incidência do ISSQN seria inválida já que um imposto somente pode ter por fato gerador, nos termos do CTN, uma "situação independente de qualquer atividade estatal específica" (art. 16), e no caso concreto "o que se tem é uma atividade estatal vinculada ao contribuinte", uma "atividade materialmente vinculada ao próprio usuário - vou chamar usuário impropriamente -, ao próprio utente dos serviços notariais e de registro" (fl. 299).

Mais uma vez o argumento deixa de perceber que há, na verdade, duas relações jurídicas distintas. O ISSQN é cobrado do titular do cartório, e o fato gerador do imposto é a prestação de um serviço por este titular do cartório a um terceiro. Esse titular do cartório que presta o serviço não recebe qualquer atividade estatal específica, pois ele próprio é quem presta o serviço.

Pensando agora no utente do serviço, a situação se altera: o utente recebe efetivamente uma atividade estatal específica, ainda que objeto de delegação e exercida em caráter privado, por isso é obrigado a pagar uma taxa e não se lhe poderia exigir um imposto.

8. Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

8.1. Créditos de IPI, Operações Desoneradas (Isenção, Alíquota Zero, não Incidência) e não Cumulatividade

Nos últimos anos, a jurisprudência do STF descreveu uma surpreendente trajetória quanto à interpretação da norma constitucional que dispõe sobre a não cumulatividade do IPI (art. 153, parágrafo 3º, II, da Constituição de 1988[1]). As posições que o plenário adotou sobre o tema em 1998 e em 2002, por uma folgada maioria que só enfrentou a dissidência do Ministro Ilmar Galvão, viriam a ser amplamente revertidas por decisões tomadas no plenário a partir de 2003. A reversão não ocorreu somente em virtude de ter sido renovada a composição da Corte. Vários Ministros alteraram radicalmente as posições que manifestaram em 1998 e 2002. Hoje, o Tribunal sustenta sobre esse tema exatamente o oposto do que sustentava em 1998. Vejamos mais de perto como se operou essa curiosa reviravolta.

8.1.1. O marco do RE 212.484, julgado em 1998: afirmação do direito ao creditamento do IPI na entrada de insumos isentos, na linha de uma "antiga jurisprudência"[2] do tribunal

Atualmente é raríssimo que uma causa tributária de monta seja resolvida pelo plenário do STF em poucas sessões. Os sucessivos pedidos de vista formulados pelos Ministros, que costumam durar meses e não raro anos, provocam um fenômeno relativamente comum: o julgamento de uma causa tributária durar, somente no plenário do STF, oito, dez anos[3].

O caso do RE 212.484 foi uma exceção: mesmo tratando de um tema tributário com fortes repercussões quantitativas para os cofres pú-

[1] "Art. 153, § 3º, II. O imposto previsto no inciso IV [IPI]: será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores."

[2] Expressão utilizada pelo Ministro Néri da Silveira em seu voto no acórdão do RE 212.484 (Redator para o acórdão o Ministro Nelson Jobim, *DJ* de 27.11.1998, fl. 747).

[3] Já dura mais de oito anos o julgamento, no plenário, sobre a inconstitucionalidade da incidência do imposto de renda sobre os resultados auferidos no exterior por empresas controladas e coligadas de empresas residentes no Brasil (ADI 2.588, Relatora Ministra Ellen Gracie). Já dura mais de dez anos o julgamento, no plenário, sobre a inconstitucionalidade da legislação do imposto de renda que determinou a correção monetária de balanço das empresas no ano-base de 1989 por índices de inflação expurgados (RE 208.526, Relator Ministro Marco Aurélio).

blicos (direito ao creditamento do IPI na entrada de insumos isentos), o recurso foi julgado em apenas uma sessão (5 de março de 2008), a qual, de resto, realizou-se menos de um ano desde a data de distribuição do recurso ao Relator.

No acórdão do RE 212.484 (Redator para o acórdão o Ministro Nelson Jobim, *DJ* de 27.11.1998), formou-se uma maioria folgada de oito votos contra um[4], no sentido de que o regime da não cumulatividade do IPI não incorpora as duas vedações previstas no art. 155, parágrafo 2º, II, da Constituição, que somente valem para o ICMS.

A primeira vedação dispõe que, salvo se a legislação infraconstitucional determinar o contrário, a entrada de insumo isento ou não tributado não gera crédito para o adquirente do insumo. A segunda vedação dispõe que, salvo se a legislação infraconstitucional determinar o contrário, a venda de produto isento ou não tributado provoca a anulação dos créditos relativos às operações anteriores.

Liderados pelo Ministro Nelson Jobim, os Ministros da corrente majoritária firmaram o seguinte entendimento: essas duas vedações restringem a não cumulatividade e transformam a isenção em mero diferimento, e foram incluídas no texto constitucional em 1983 - pela Emenda Passos Porto[5] - para cancelar a jurisprudência do STF que, em relação ao antigo ICM, reconhecia o direito de o adquirente de insumo isento escriturar um crédito ficto ou presumido, no montante que seria cobrado caso não existisse a norma de isenção. Como essas vedações foram incluídas no texto constitucional tão somente na regulamentação do ICM (no caso da EC 23/1983) e do ICMS (Constituição de 1988), não valem para o IPI, cujo regime constitucional permite, portanto, que o adquirente de insumo isento escriture um crédito ficto ou presumido de IPI, no montante que seria cobrado caso não existisse a norma de isenção. Veja-se o seguinte excerto do voto do Ministro Marco Aurélio (fl. 740):

> "Houve modificação, em si, quanto ao IPI? Não, o IPI continuou com o mesmo tratamento que conduziu esta Corte a assentar uma jurisprudência tranquilíssima no sentido do direito ao crédito. Não houve mudança. A Emenda Constitucional nº 23 apenas alterou o preceito da Carta então em vigor que regulava o ICM. Ora, isenta-se de algo, de início, devido, e, para não se chegar à inocuidade do benefício, deve haver o crédito, sob pena, também, de transformarmos a isenção em simples diferimento, apenas projetando no tempo o recolhimento do tributo."

[4] Os Ministros Celso de Mello e Carlos Velloso não participaram da sessão de julgamento.

[5] Na verdade, a Emenda Passos Porto introduziu no texto constitucional a primeira das vedações acima comentadas. A segunda vedação foi introduzida na Constituição de 1988. Sobre o tema, cf. GODOI, Marciano Seabra de. "Não-cumulatividade". *In:* MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Não-cumulatividade Tributária.* São Paulo/Fortaleza: Dialética/Icet, 2009.

Na corrente vencida ficou um único Ministro, o relator originário do feito, Ilmar Galvão. Ele reconheceu que a jurisprudência do STF concedia o direito ao crédito de ICM nas entradas isentas, e que o legislador introduziu no texto constitucional, a partir da década de 1980, as vedações acima indicadas, com o intuito de cancelar tal jurisprudência. Mas o Ministro Ilmar Galvão, em relação ao IPI, propôs uma interpretação restritiva do texto constitucional, que se refere à compensação do "montante cobrado" nas operações anteriores (art. 153, parágrafo 3º, II, da Constituição). Sua tese foi a seguinte: "A compensação só se dá com o que for cobrado, sendo intuitivo admitir que, se nada foi cobrado na operação anterior, não haverá lugar para ela" (fl. 728). Ainda segundo o Ministro Ilmar Galvão, é um erro supor (como supôs em seu voto o Ministro Nelson Jobim) que a isenção em etapas intermediárias da cadeia de produção vise beneficiar o consumidor final ou baratear o produto final; segundo ele, o objetivo é somente o diferimento da carga tributária (fls. 728-729). Quando o legislador ou o Poder Executivo buscam reduzir a carga tributária, a medida tomada é a da desoneração da última etapa da cadeia produtiva.

Publicado o acórdão do RE 212.484, a Fazenda Nacional não interpôs embargos declaratórios, que é a providência que costuma tomar quando pretende reverter a situação mais adiante. O acórdão transitou em julgado sem qualquer recurso. Ressalte-se que os Ministros que formaram a corrente majoritária afirmaram explicitamente que sua posição era nada mais do que a confirmação de uma longa e pacífica jurisprudência do tribunal.

8.1.2. Afirmação do direito ao creditamento do IPI também na entrada de insumos com alíquota zero: o julgamento, em 2002, dos REs 350.446, 353.668 e 357.277

Aproximadamente quatro anos após o julgamento do RE 212.484, o plenário revisitou o tema da não cumulatividade do IPI e estendeu a orientação anterior (direito ao creditamento nas entradas isentas) para o caso de entradas com alíquota zero. Mais uma vez, o único vencido foi o Ministro Ilmar Galvão. Nos REs 350.446[6], 353.668[7] e 357.277[8],

[6] Relator Ministro Nelson Jobim, *DJ* de 6.6.2003.

[7] Relator Ministro Nelson Jobim, *DJ* de 13.6.2003.

[8] Relator Ministro Nelson Jobim, *DJ* de 13.6.2003.

todos julgados em 18 de dezembro de 2002, nove Ministros afirmaram que a não cumulatividade do IPI, tal como normatizada na Constituição de 1988, determinava o direito ao crédito quando da entrada de insumos tributados por alíquota zero.

Em seu voto, o Ministro Ilmar Galvão não buscou diferenciar o caso das aquisições de insumos isentos (julgado no RE 212.484) do caso das aquisições de insumos com alíquota zero. Quanto à equivalência entre essas duas situações, Ilmar Galvão concordou com o Ministro Nelson Jobim. O que fez o Ministro Ilmar Galvão foi continuar a defender, como já havia feito no RE 212.484, que em qualquer situação em que não haja efetiva "cobrança do imposto" (seja na isenção, seja na alíquota zero), não há o que compensar.

Em relação ao julgamento do RE 212.484, a novidade no caso do julgamento desses três recursos (REs 350.446, 353.668 e 357.277) foi um argumento adicional utilizado pelo Ministro Ilmar Galvão. Segundo o Ministro, na aquisição isenta e na aquisição com alíquota zero, o que o adquirente pleiteia é um "crédito presumido", dado que não houve efetiva cobrança do imposto na operação de entrada, e a concessão de crédito presumido seria uma prerrogativa exclusiva do legislador, pelo menos no período após a entrada em vigor da EC 3/1993, que introduziu no texto constitucional o parágrafo 6º do art. 150, com o seguinte teor:

> "Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, *g*."

Segundo o Ministro Ilmar Galvão, o STF estaria agindo indevidamente como legislador positivo ao conceder créditos presumidos de IPI (na entrada de insumos isentos ou tributados com alíquota zero), em matéria de exclusiva competência do legislador.

Em relação a esse argumento novo apresentado pelo Ministro Ilmar Galvão, que não havia sido apresentado no RE 212.484, somente os Ministros Nelson Jobim e Marco Aurélio se manifestaram sobre o tema. Nelson Jobim (fls. 734-736 do acórdão do RE 350.446) afirmou que o dispositivo nada tem a ver com os créditos de IPI, e que o propósito do artigo é o de evitar que o parlamento, no processo legislativo, introduza benefícios fiscais de forma pouco transparente em diplomas legislativos relativos a outras matérias. O Ministro Marco Aurélio afirmou (fls. 751-752 do acórdão do RE 350.446) que não haveria propriamente um "crédito presumido" no caso do creditamento do IPI na entrada de insumos isentos ou com alíquota zero, e por isso não seria aplicável o art. 150, parágrafo 6º, da Constituição.

Em conclusão, no julgamento dos REs 350.446, 353.668 e 357.277, realizado no final de 2002, houve não só a confirmação do entendimento perfilhado pela maioria no RE 212.484 (creditamento nas entradas isentas), como a extensão desse entendimento ao caso das entradas de insumos com alíquota zero. Segundo o voto do Ministro Nelson Jobim (fl. 727 do acórdão do RE 350.446), o creditamento se daria utilizando a alíquota aplicável ao produto industrializado pelo fabricante que adquiriu o insumo com alíquota zero.

A Fazenda Nacional interpôs embargos de declaração, com pedido de efeitos modificativos, contra os três acórdãos - REs 350.446, 353.668 e 357.277. Esses embargos de declaração demorariam mais de três anos para ser julgados, e ao final desprovidos, o que ocorreu em 2007[9]. Interpostos novos embargos de declaração no caso dos REs 350.446 e 353.668, houve novo desprovimento[10], com o que todos os três acórdãos vieram a transitar em julgado em favor do contribuinte, declarando-se o direito de crédito do IPI na entrada de insumos com alíquota zero.

Contudo, em outros recursos extraordinários cujo julgamento começou em 2003, o plenário passou a diferenciar os casos de entrada de insumos com isenção dos casos de entrada de insumos com alíquota zero: para os primeiros, manteve-se a jurisprudência do RE 212.484; para os segundos, considerou-se que não havia direito a crédito, conforme se verá na seção seguinte.

8.1.3. A primeira volta atrás: o julgamento dos REs 370.682 e 353.657 e a negativa de creditamento nas entradas de insumos tributados com alíquota zero

Como se viu acima, em dezembro de 2002 o plenário decidiu por nove votos a um[11] que, na entrada de insumos tributados com alíquota zero, o adquirente tinha direito a escriturar um crédito de IPI, utilizan-

9 RE-ED 357.277, Relator para o acórdão Ministro Marco Aurélio, *DJ* de 4.5.2007; RE-ED 353.668, Relator para o acórdão Ministro Marco Aurélio, *DJ* de 20.4.2007; e RE-ED 350.446, Relator para o acórdão Ministro Marco Aurélio, *DJ* de 30.3.2007.

10 RE-ED-ED 350.446, Relator para o acórdão Ministro Marco Aurélio, *DJ* de 27.8.2010; e RE-ED-ED 353.668, Relator para o acórdão Ministro Marco Aurélio, *DJ* de 16.4.2010.

11 O Ministro Maurício Corrêa se declarou impedido e não participou do julgamento.

do a alíquota aplicável ao produto industrializado pelo fabricante que houvesse adquirido o insumo tributado com alíquota zero.

Três meses após esse julgamento, em março de 2003, a Fazenda Nacional entregou ao Ministro Ilmar Galvão um relatório informando que a decisão tomada pelo plenário em dezembro de 2002 iria custar aproximadamente R$ 209 bilhões ao Erário (cf. voto do Ministro Ilmar Galvão no RE 370.682, fls. 401-403), valor aproximado dos pedidos de restituição que os contribuintes do IPI poderiam vir a fazer relativamente aos últimos dez anos de recolhimento do imposto.

Pondo bastante ênfase nessas informações prestadas pela Fazenda Nacional, o Ministro Ilmar Galvão, numa de suas últimas sessões no STF antes da aposentadoria ocorrida em maio de 2003, levou à deliberação do plenário o RE 370.682, cujo acórdão recorrido havia declarado o direito de creditamento do IPI no caso de entradas isentas, não tributadas ou tributadas com alíquota zero. O voto do Ministro Ilmar Galvão, proferido na sessão de 10 de abril de 2003, insistiu nos mesmos argumentos de seu voto vencido nos REs 350.446, 353.668 e 357.277, sendo que o único dado novo foi a referência aos vultosos valores que seriam sacados do Erário com a decisão do plenário tomada três meses antes. Em seu recurso extraordinário, a Fazenda Nacional afirmou que somente se insurgia contra o creditamento na entrada de produtos não tributados ou tributados com alíquota zero, dado que no caso da isenção se tratava de uma antiga e pacífica jurisprudência do Tribunal.

O julgamento do RE 370.682 (Relator para o acórdão Ministro Gilmar Mendes, *DJ* de 19.12.2007) ocorreu em conjunto com o julgamento do RE 353.657 (Relator Ministro Marco Aurélio, *DJ* de 7.3.2008), ambos encerrados na sessão de 25 de junho de 2007, com o resultado de seis votos a cinco pela revisão da decisão tomada em dezembro de 2002. Segundo o decidido nos REs 353.657 e 370.682, na entrada de insumos tributados com alíquota zero, não há direito a creditamento de IPI. Os Ministros Marco Aurélio, Gilmar Mendes e Ellen Gracie modificaram o entendimento que haviam sustentado em 2002. Os Ministros Nelson Jobim, Celso de Mello e Sepúlveda Pertence mantiveram o entendimento que haviam sustentado em 2002. Dos Ministros que ingressaram no tribunal a partir de 2003, dois (Ministros Cezar Peluso e Ricardo Lewandowski) apoiaram a manutenção da jurisprudência e três (Ministros Ayres Britto, Joaquim Barbosa e Eros Grau) apoiaram sua revisão. Vejamos os principais argumentos utilizados nos votos dos acórdãos dos REs 370.682 e 353.657.

O Ministro Marco Aurélio proferiu voto acolhendo integralmente os até então solitários argumentos do Ministro Ilmar Galvão, e posicionou-se em sentido radicalmente oposto ao decidido pela maioria e por ele mesmo no RE 350.446. O Ministro assumiu expressamente sua mudança de opinião em relação ao tema. Os três argumentos do Ministro Ilmar Galvão foram expressamente acolhidos no voto do Ministro Marco Aurélio: o argumento de que só pode existir crédito se na operação anterior houver algum valor "cobrado" pelo Fisco; o argumento de que o Judiciário não pode inovar a ordem jurídica determinando a aplicação, para cálculo do crédito presumido, de uma alíquota relativa a outra operação; e, finalmente, o argumento de que a figura da alíquota zero, quando aplicável a uma etapa intermediária da cadeia produtiva, objetiva não a redução da carga tributária, com o barateamento do produto final, mas tão somente poupar o adquirente de certo insumo de adiantar o pagamento do imposto.

O voto do Ministro Marco Aurélio apresentou um argumento novo, que não havia sido levantado antes pelo Ministro Ilmar Galvão. O argumento novo foi o de que o entendimento anterior do STF leva a uma espécie de "seletividade às avessas". Afirmou o Ministro Marco Aurélio que a sistemática definida pelo plenário no RE 350.446 (garantia de crédito presumido na entrada do insumo sujeito à alíquota zero, utilizando-se a alíquota do produto acabado tributado) levaria a graves distorções, pois os industriais que produzem as mercadorias mais supérfluas teriam direito aos maiores créditos. Além disso, haveria uma imensa diferença de tratamento (sem justificativa lógica) entre um industrial que adquire um insumo tributado pela alíquota de 0,5% e outro industrial que adquire um insumo tributado à alíquota zero. Enquanto o crédito do primeiro seria calculado pela alíquota de 0,5%, o crédito do segundo poderia ser calculado por alíquotas altíssimas como as do cigarro ou dos cosméticos e perfumes.

Na sessão de 15 de setembro de 2004, acompanharam o voto do Ministro Marco Aurélio os Ministros Eros Grau, Joaquim Barbosa e Carlos Britto. Em sentido oposto decidiram os Ministros Cezar Peluso e Nelson Jobim. Em seguida, pediu vista dos autos o Ministro Gilmar Mendes. Três meses depois, em 15 de dezembro de 2004, o Ministro Gilmar Mendes apresentou seu voto também alterando sua posição anterior sustentada em 2002, no mesmo sentido do Ministro Marco Aurélio.

O voto do Ministro Gilmar Mendes pôs bastante ênfase na nova situação criada pelo advento do art. 11 da Lei 9.779/1999[12]. Esse dis-

[12] "Art. 11. O saldo credor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, acumulado em cada trimestre-calendário, decorrente de aquisição de matéria-prima, produ-

positivo legal permitiu que o fabricante vendedor de produtos isentos ou tributados com alíquota zero mantivesse, e aproveitasse mediante compensação com outros débitos tributários federais, os créditos de IPI oriundos da entrada de insumos - tributados pelo IPI - adquiridos para a fabricação do produto desonerado, créditos que a legislação ordinária anterior à Lei 9.779/1999 mandava estornar. Dessa forma, o mecanismo do art. 11 da Lei 9.779 impede que opere o "efeito cascata", responsável pelo fenômeno estapafúrdio do aumento da arrecadação do IPI em caso de desoneração de uma das etapas intermediárias da cadeia produtiva[13].

O Ministro Gilmar Mendes argumentou que, após a Lei 9.779, o industrial que adquire insumo sujeito à alíquota zero adquire um produto cuja incidência efetiva de IPI é nula, um produto livre da carga tributária anterior à fase da alíquota zero. Assim, como o adquirente do insumo sujeito à alíquota zero não "herdaria" qualquer ônus tributário passado, a regra da não cumulatividade já estaria cumprida pela norma do art. 11 da Lei 9.779, não havendo necessidade de garantir um crédito presumido ao adquirente do insumo (fls. 584-586 do RE 353.657).

A Ministra Ellen Gracie proferiu voto desenvolvendo os mesmos argumentos contidos no voto do Ministro Gilmar Mendes, completando a maioria de seis votos em favor da volta atrás em relação ao decidido pelo plenário em 2002. Os Ministros Nelson Jobim, Cezar Peluso, Ricardo Lewandowski, Sepúlveda Pertence e Celso de Mello voltaram a sustentar os argumentos desenvolvidos pelo voto do Ministro Nelson Jobim no RE 212.484 (julgado em 1998) e no RE 350.446 (julgado em 2002).

É interessante observar desde logo que, no voto do Ministro Cezar Peluso, afirmou-se expressamente (fls. 618-623) que os argumentos contidos na corrente contrária valiam tanto para o caso de alíquota zero quanto para o caso de isenção, e que seria, portanto, contraditória a posição de reverter a jurisprudência do STF somente para o caso das entradas com alíquota zero e preservar a jurisprudência acerca da isenção.

to intermediário e material de embalagem, aplicados na industrialização, inclusive de produto isento ou tributado à alíquota zero, que o contribuinte não puder compensar com o IPI devido na saída de outros produtos, poderá ser utilizado de conformidade com o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, observadas normas expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda."

[13] Cf. GODOI, Marciano Seabra de. "Não-cumulatividade". *In:* MACHADO, Hugo de Brito (cord.). *Não-cumulatividade Tributária.* São Paulo/Fortaleza: Dialética/Icet, 2009, pp. 370-388.

Ao final do julgamento dos REs 353.657 e 370.682, o Ministro Ricardo Lewandowski propôs, de ofício, a modulação dos efeitos da decisão, alegando ter havido "alteração na jurisprudência até agora assentada por esta Corte" (fl. 661). Quanto a essa proposta de modulação, o único voto favorável foi o do próprio Ministro Lewandowski, que recorreu aos princípios da boa-fé, da segurança jurídica e da confiança legítima para se manifestar no sentido de que se conferissem "efeitos *ex nunc* às decisões proferidas nos REs 353.657 e 370.682". Todos os demais Ministros rejeitaram a modulação. Alguns Ministros (Marco Aurélio e Eros Grau) alegaram que a modulação seria inviável, pois não houvera declaração de inconstitucionalidade de qualquer lei ou ato normativo, mas o argumento comum a todos os votos foi o de que, no caso concreto, não teria havido "virada jurisprudencial", na expressão do Ministro Sepúlveda Pertence (fl. 754 do RE 353.657), visto que três meses após o julgamento dos precedentes que julgaram o caso da alíquota zero, iniciou-se no plenário o julgamento do RE 370.682, que retomou as mesmas questões anteriores e em que havia concretamente a possibilidade de reversão da jurisprudência anterior, tendência que se cristalizou no ano de 2004, quando já haviam sido proferidos os seis votos necessários para a reversão da jurisprudência.

A modulação de efeitos foi negada pelo STF, mas o Poder Executivo em alguma medida se mostrou sensível aos argumentos de que a boa-fé e a confiança legítima dos contribuintes deveriam ser preservadas. A Medida Provisória 449, editada em 2008 e posteriormente convertida na Lei 11.941/2009, possibilitou que fossem pagos sem multa, e com redução de até 45% dos juros de mora, os débitos tributários decorrentes do aproveitamento indevido de créditos de IPI decorrentes da entrada de insumos com incidência de alíquota zero ou não tributados.

8.1.4. A segunda volta atrás: a surpreendente decisão segundo a qual, antes da entrada em vigor do art. 11 da Lei 9.779/1999, não havia direito à manutenção de créditos de IPI decorrentes de entradas tributadas

Como se viu acima, o advento do art. 11 da Lei 9.779/1999 teve um papel central na fundamentação dos votos (REs 353.657 e 370.682) que, negando os precedentes julgados em 2002, afirmaram que não havia direito a crédito de IPI no caso de entrada de insumos tributados com alíquota zero.

Os votos dos Ministros Ilmar Galvão (no RE 370.682), Gilmar Mendes (nos REs 353.657 e 370.682) e Eros Grau (no RE 353.657) fo-

ram explícitos em afirmar que a não cumulatividade do IPI não exigia o creditamento do imposto - em benefício do adquirente - na entrada de insumos desonerados, e sim a manutenção - em benefício do vendedor do insumo isento - dos créditos relativos a operações anteriores. Segundo o voto desses Ministros, o fato de o art. 11 da Lei 9.779 garantir a manutenção e o aproveitamento desses créditos é o quanto basta para respeitar e preservar a não cumulatividade.

O Ministro Ilmar Galvão, mentor intelectual do entendimento que ao final veio a prevalecer sobre o tema, afirmou categoricamente que o texto constitucional, para garantir a não cumulatividade do IPI, garante a manutenção dos créditos decorrentes de entradas tributadas, "como acabou sendo reconhecido pela Lei nº 9.779/99" (fl. 399 do RE 370.682). No voto do Ministro Gilmar Mendes, elaborou-se um quadro quantitativo com o objetivo de demonstrar que, com o art. 11 da Lei 9.779/1999, afastou-se qualquer cumulatividade na incidência do IPI. A leitura desses votos indica claramente que, segundo sua fundamentação, o direito previsto no art. 11 da Lei 9.779 decorria da própria Constituição, como condição para que se preservasse a não cumulatividade do IPI.

Contudo, no julgamento dos REs 475.551[14], 460.785[15], 562.980[16], terminado em 6 de maio de 2009, prevaleceu o entendimento de que o direito previsto no art. 11 da Lei 9.779 não decorre diretamente da Constituição, e portanto somente tem eficácia a partir da entrada em vigor da referida legislação. Os únicos que defenderam o contrário, e ficaram vencidos, foram os Ministros Cezar Peluso e Ricardo Lewandowski[17].

Nos votos da corrente majoritária, utilizou-se o argumento de que o contribuinte buscava a concessão de um "crédito presumido", que somente poderia ser concedido pelo legislador (conforme o art. 150, parágrafo 6º, da Constituição), o que teria ocorrido somente a partir da Lei 9.779, inviabilizando-se seu reconhecimento no período anterior à referida legislação (cf. voto do Ministro Menezes Direito, fl. 614 do RE 475.551). Também se utilizou o argumento de que a manutenção dos créditos das operações anteriores à operação isenta provocaria a "retroação dessa mesma isenção a ponto de alcançar a primeira operação e, claro, isso não está previsto na Constituição Federal", visto que não cumulatividade visaria simplesmente "evitar sobreposições, não a extensão retroativa de benefício, considerada a operação tributada anteriormente" (voto do Ministro Marco Aurélio, fl. 620 do RE 475.551).

Em seu voto, o Ministro Cezar Peluso percebeu e afirmou textualmente que o decidido pelo Tribunal (nos REs 353.657 e 370.682) em relação à não existência de direito ao creditamento de IPI na entrada de produtos com alíquota zero levava, por coerência, a que o Tribunal reconhecesse que o direito à manutenção de créditos previsto no art. 11 da Lei 9.779 tinha raízes constitucionais. Veja-se o seguinte excerto (fl. 598 do RE 475.551):

> "Já que a Corte definiu, por razões inaplicáveis ao caso, que não há direito a 'crédito presumido' na compra de insumos desonerados, deverá, por necessário, reconhecer a obrigatoriedade de manutenção dos créditos na outra ponta do processo. Se o não faz, fere de morte, não apenas a técnica da não-cumulatividade, mas a coerência.
>
> Nos precedentes sobre entradas desoneradas, a Corte, ainda que por maioria, parece ter partido do princípio de que a Lei 9.779/99 seria suficiente para garantir a eficácia da não-cumulatividade. Pouco se dá que tal premissa esteja, *venia concessa,* a meu sentir, equivocada. Não é mister retroceder, nem alterar radicalmente, como o fez na ocasião, entendimento consolidado."

8.1.5. A terceira volta atrás: o julgamento do RE 566.819 (em 2010) e a negativa de creditamento de IPI inclusive na entrada de insumos isentos

Como mencionado acima, no RE 212.484, julgado em 1998, havia sido decidido que a entrada de insumos isentos de IPI geraria, para o adquirente, o direito a se creditar do imposto, pois, caso contrário, a isenção resultaria em mero diferimento. O acórdão não foi objeto de recurso por parte da Fazenda Nacional, e transitou em julgado no próprio ano de 1998.

Durante as reviravoltas ocorridas a partir de 2003, comentadas acima, esse entendimento específico *quanto às entradas isentas* não fora alterado, mesmo porque não fora objeto de recurso por parte da Fazenda Nacional, que somente atacara a extensão desse entendimento às entradas tributadas por alíquota zero ou não tributadas.

No julgamento do RE 566.819 (Relator Ministro Marco Aurélio, *DJ* de 10.2.2011), iniciado no plenário em 2009 e terminado em 2010,

[14] Relatora para o acórdão Ministra Cármen Lúcia, *DJ* de 13.11.2009.
[15] Relator Ministro Marco Aurélio, *DJ* de 11.9.2009.
[16] Relator para o acórdão Ministro Marco Aurélio, *DJ* de 4.9.2009.
[17] O Ministro Eros Grau adotou a posição de considerar que, em relação às entradas tributadas para utilização em produtos isentos, a Constituição já previa o direito estampado no art. 11 da Lei 9.779; mas em relação às entradas tributadas para utilização em produtos tributados com alíquota zero, o direito estampado no art. 11 da Lei 9.779 não decorria da Constituição.

o entendimento foi revertido inclusive quanto às entradas isentas, contra um único voto do Ministro Cezar Peluso. O Relator, Ministro Marco Aurélio, argumentou que a razão que leva à negativa de crédito na entrada com alíquota zero é a mesma razão que leva à negativa de crédito na entrada isenta: não há "valor cobrado" de IPI na operação, e a compensação ínsita à não cumulatividade supõe que tenha havido algum "valor cobrado". O voto da Ministra Cármen Lúcia também se pautou pelo argumento da necessidade de dar "uniformidade de tratamento em relação a qualquer hipótese de desoneração do IPI" (fl. 469). O voto da Ministra Ellen Gracie também se guiou pela exigência de que, na compensação, tenha ocorrido a cobrança do IPI, o que não ocorre nas entradas isentas. Ou seja: adotou-se a mesmíssima argumentação que o Ministro Ilmar Galvão havia utilizado em 1998.

No final do acórdão, consta uma observação do Ministro Marco Aurélio de que o resultado do RE 566.819 não contrariaria "o precedente que resultou do Recurso Extraordinário nº 212.484" (fl. 486), o qual se referiria a uma situação em que "existe uma norma prevendo o creditamento". Essa observação do Ministro Marco Aurélio foi levada em conta pelo Ministro Celso de Mello, que afirmou (fl. 487):

> "Com essa explicação que o Ministro Marco Aurélio dá, sinto-me mais à vontade para acompanhar Sua Excelência, tendo em vista determinadas premissas que expus, em voto proferido neste Plenário, no julgamento de questão semelhante a esta."

O acórdão do RE 566.819 foi objeto de Embargos de Declaração com pedido de efeitos modificativos, e ainda não houve sua apreciação pelo plenário.

Exame crítico dos acórdãos

I

Conforme sustentamos com maior detalhamento em estudo específico sobre a matéria[18], consideramos que o núcleo fundamental da não cumulatividade do IPI é violado caso não se garanta aos contribuintes fabricantes o direito ao crédito nas entradas tributadas pelo imposto, vale dizer, nas entradas em que de fato houver algum "montante cobrado" de IPI (art. 153, parágrafo 3º, II, da Constituição). A vedação à manutenção e utilização desses créditos (entrada de insumos tributados) em caso de operação posterior isenta, imune ou tributada com alíquota zero constitui, a nosso ver, uma afronta à norma constitucional da não cumulatividade do IPI, visto que tal vedação provoca o chamado efeito cascata sempre que a desoneração ocorrer no início ou nas fases intermediárias da cadeia produtiva.

[18] Cf. GODOI, Marciano Seabra de. "Não-cumulatividade". *In:* MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Não-cumulatividade Tributária.* São Paulo/Fortaleza: Dialética/Icet, 2009.

Desse efeito cascata resulta que a criação de uma norma de desoneração (isenção, alíquota zero, imunidade) acaba por provocar um aumento na arrecadação do imposto, o que se revela completamente esdrúxulo e claramente contraditório com a não cumulatividade. É certo que se a desoneração (isenção, alíquota zero, imunidade) se der na última etapa da cadeia de produção e circulação, a exigência de estorno do crédito não provocará o tal efeito cascata, mas mesmo assim acreditamos que deve ser garantida a manutenção do crédito, pois a dicção constitucional é clara no sentido de que, tendo havido imposto cobrado em "operações anteriores", é garantido ao contribuinte compensar tal imposto nas operações seguintes. Tinham razão Geraldo Ataliba e Cleber Giardino ao observarem que a Constituição não cria o direito ao abatimento do imposto aludindo "à sequência de negócios que, eventualmente, tenham dito respeito à mesma mercadoria ou ao mesmo produto"[19]. Ou seja, o regime do imposto sobre imposto, tal como consta de nossa Constituição, não se vincula à apuração "produto a produto" e sim à apuração por levantamentos periódicos de créditos e débitos.

Por tudo isso, consideramos que o STF cometeu um grande erro ao julgar, nos REs 475.551, 460.785, 562.980, que o direito previsto no art. 11 da Lei 9.779/1999 tem base estritamente infraconstitucional, e que antes do advento de tal dispositivo os contribuintes não tinham direito a manter os créditos decorrentes de entradas tributadas. Tal decisão, a nosso ver, violou frontalmente a não cumulatividade. Mas o mais grave é que tal decisão contrariou a jurisprudência mansa e pacífica do Tribunal, que considerava que as restrições à não cumulatividade do ICMS previstas no art. 155, parágrafo 2º, II, da Constituição não se aplicavam ao IPI.

Os Ministros parecem não ter se dado conta disso, mas o acórdão dos REs 475.551, 460.785, 562.980 na verdade considerou, ainda que implicitamente, que o conteúdo da norma do art. 155, parágrafo 2º, II, *b,* da Constituição não é uma restrição à não cumulatividade do ICMS e sim uma decorrência da não cumulatividade em geral (tanto do IPI quanto do ICMS), que portanto tem caráter meramente expletivo, vale também para o IPI e a rigor nem precisaria ter sido expressada no texto

[19] ATALIBA, Geraldo; e GIARDINO, Cléber. "ICM e IPI - Direito de Crédito - Produção de Mercadorias Isentas ou Sujeitas à Alíquota 'Zero'". *Revista de Direito Tributário* nº 46. São Paulo: RT, 1988, p. 82.

do art. 155, parágrafo 2º, II, *b,* da Constituição. Ora, essa interpretação é exatamente o oposto do que o STF vinha sustentando há décadas, desde o período anterior à EC 23/1983, passando pelo precedente do RE 212.484, em que todos os Ministros, com exceção do Ministro Ilmar Galvão, afirmaram expressamente que as restrições contidas no art. 155, parágrafo 2º, II, *a* e *b,* da Constituição não se aplicavam ao regime do IPI. E mesmo o Ministro Ilmar Galvão indicou claramente, em seu voto no RE 370.682, que o direito de manter os créditos decorrentes de entradas tributadas era de fundo constitucional e não legal.

Além disso, o acórdão dos REs 475.551, 460.785, 562.980 é completamente contraditório com a fundamentação que a maioria do plenário usara alguns anos antes para reverter o precedente relativo à entrada de insumos com alíquota zero. Tal fundamentação baseou-se fortemente no pressuposto de que a situação prevista no art. 11 da Lei 9.779/1999 era suficiente para garantir o respeito à não cumulatividade. Mas alguns anos depois, passou-se a decidir que também o direito previsto no art. 11 da Lei 9.779 era algo que poderia ser preterido, sem que disso resultasse prejuízo à não cumulatividade. Esse ponto foi corretamente percebido e destacado pelo Ministro Cezar Peluso, e não mereceu qualquer explicação por parte dos Ministros que compuseram a maioria.

II

Quanto ao direito de tomar crédito na entrada de produtos isentos, imunes ou tributados por alíquota zero, não consideramos que sua negativa engendre violação da não cumulatividade, pois nesse caso não há de fato qualquer "montante cobrado" de imposto. Parece-nos que sustentar um direito constitucional de tomar créditos na entrada de insumos desonerados somente teria sentido se a não cumulatividade operasse pelo regime de base contra base (com o que se teria realmente um imposto sobre o valor agregado em cada etapa da cadeia produtiva), o que não ocorre em nosso ordenamento, que adota o sistema de imposto contra imposto[20].

Do ponto de vista estritamente dogmático, não nos parece haver razão para adotar a postura de negar o crédito na entrada de insumos tributados com alíquota zero e garantir o crédito na entrada de insumos isentos, a menos que se interprete - de forma, a nosso ver, distorcida e artificial - que a isenção é uma simples dispensa legal do pagamento de um tributo que, contudo, remanesce devido.

[20] Cf. GODOI, "Não-cumulatividade". *In:* MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Não-cumulatividade Tributária.* São Paulo/Fortaleza: Dialética/Icet, 2009.

Contudo, com relação à garantia de tomada de créditos em entradas isentas, a jurisprudência do STF se mantinha mansa e pacífica desde o período anterior à EC 23/1983, e, no caso do IPI, o RE 212.484 representou uma confirmação explícita dessa jurisprudência. Por isso é de se estranhar que nenhum Ministro haja levantado a questão da necessidade de modulação de efeitos no caso do julgamento do RE 566.819. A modulação de efeitos, nesse caso do RE 566.819, era providência de todo necessária.

Lembre-se que a Procuradoria da Fazenda Nacional optou por não recorrer contra o acórdão do RE 212.484. Com relação aos acórdãos de tribunais regionais que declararam o direito a crédito de IPI em entradas desoneradas, a Procuradoria da Fazenda Nacional ressalvou expressamente nos REs 353.657 e 370.682 que seus recursos não questionavam o direito de crédito quanto às entradas isentas, mas tão somente quanto às entradas com alíquota zero e não tributadas.

Sendo assim, é de se criticar vivamente que o problema da virada jurisprudencial e da modulação de efeitos tenha sido tão intensamente debatido - após suscitado de ofício pelo Ministro Ricardo Lewandowski - no julgamento dos REs 353.657 e 370.682, e não tenha sido sequer aventado no acórdão do RE 566.819, em que a revisão de uma sólida corrente jurisprudencial era muito mais clara e evidente.

III

Finalmente, acerca do acórdão do RE 566.819 (que reverteu a jurisprudência pacífica no sentido do direito ao crédito de IPI na entrada de insumos isentos), registrem-se duas críticas relativas a votos específicos manifestados pelos Ministros.

O Ministro Marco Aurélio se equivoca (fl. 486) quando afirma que, no RE 212.484, o Tribunal estava diante de um caso em que existia norma infraconstitucional prevendo o creditamento do IPI, e que, portanto, o decidido no RE 566.819 (vedação de crédito na entrada de insumo isento) não estaria a contrariar o decidido no RE 212.484. Ao contrário do que afirma o Ministro, a situação no RE 566.819 é a mesma situação enfrentada no RE 212.484: em nenhum dos casos há norma infraconstitucional prevendo o creditamento do imposto, que é requerido pelo contribuinte com base exclusivamente na Constituição. É preciso registrar esse equívoco do Ministro Marco Aurélio, pois o Ministro Celso de Mello manifestou dúvidas sobre o tema, e seu voto (fl. 487) parece ter sido dado com a crença de que, de fato, os aspectos fáticos do precedente do RE 566.819 seriam distintos dos aspectos fáticos do precedente do RE 212.484.

O voto da Ministra Ellen Gracie contém um trecho problemático, que merece alguns reparos. O trecho é o seguinte:

> "Sob a condução do Ministro Nelson Jobim, este tribunal chegou a afirmar que a não-cumulatividade do IPI deveria ser interpretada de modo que resultasse na tributação do valor agregado (RE 212.484 e RE 353.668). Mas tal assemelhação artificial do instituto da não-cumulatividade a institutos vigentes em outros países não se consolidou."

Não nos parece correto afirmar que a linha interpretativa segundo a qual a isenção não pode se transformar em diferimento, e portanto deve ser garantido o direito de crédito nas entradas isentas, teria surgido ou teria "chegado" a ser afirmada na jurisprudência do STF somente "sob a condução do Ministro Nelson Jobim". Como vimos no subitem 8.1.1, acima, o que ocorreu em 1998, no julgamento do RE 212.484, foi visto pelos próprios Ministros como a reafirmação ou a confirmação de uma "antiga jurisprudência" (expressão do Ministro Néri da Fonseca, fl. 747 do acórdão), de uma "jurisprudência tranquilíssima" (expressão do Ministro Marco Aurélio, fl. 740 do acórdão) do tribunal.

Tampouco nos parece correto afirmar, como se faz na parte final do trecho acima, que o decidido no RE 212.484 "não se consolidou" na jurisprudência do tribunal. Pelo menos no que diz respeito à decisão específica de reconhecer o direito de crédito de IPI nas entradas *isentas,* a consolidação de fato ocorreu, mesmo porque foi a própria Procuradoria da Fazenda Nacional que não só decidiu, mas também anunciou expressamente em diversos recursos que, quanto ao crédito nas entradas isentas, deixaria de se irresignar e de buscar a reversão da jurisprudência (cf. voto do Ministro Ilmar Galvão no RE 370.682, fl. 12).

Aliás, a estratégia processual e retórica da Procuradoria da Fazenda Nacional sobre essa matéria seguiu, reflexamente, o mesmo zigue-zague que a jurisprudência do tribunal foi descrevendo ao longo dos anos. Num primeiro momento, após o julgamento ocorrido no final de 2002 (REs 350.446, 353.668 e 357.277), o esforço se deu no sentido de convencer os Ministros a diferenciar os casos de isenção dos casos de alíquota zero, que teriam natureza e funções distintas quanto ao fenômeno da não cumulatividade. Tão logo a Procuradoria da Fazenda conseguiu o prodígio de reverter o precedente de 2002, o esforço passou a ser no sentido oposto: convencer os Ministros de que os casos de isenção e os casos de alíquota zero têm as mesmas funções quanto ao fenômeno da não cumulatividade, pois esse era o argumento capaz de levar o Tribunal a fazer o que efetivamente veio a fazer em 2010 no julgamento do RE 566.819: decidir que a vedação de crédito nas entradas desoneradas vale tanto para as entradas isentas quanto para as entradas tributadas com alíquota zero.

9. Lei Complementar 118/2005 e Prazo de Prescrição para Repetição do Indébito[1]

Na sessão de 5 de maio de 2010, o plenário do STF iniciou o julgamento (RE 566.621) sobre a constitucionalidade da aplicação retroativa do art. 3º da LC 118/2005, que, de forma pretensamente interpretativa, determinou que o prazo de prescrição da ação de repetição do indébito tributário no caso de tributos lançados por homologação (art. 168, I, do CTN) é de cinco anos a partir do pagamento antecipado pelo contribuinte[2]. Essa aplicação retroativa foi determinada pela parte final do art. 4º da LC 118/2005[3], com sua remissão ao art. 106, I, do CTN[4].

No julgamento dessa matéria ocorrido no Tribunal Regional Federal da 4ª Região e no STJ, os magistrados foram unânimes em rechaçar o pretenso caráter interpretativo da norma, bem como em considerar inconstitucional sua pretensão de retroatividade. A Fazenda Nacional então recorreu ao STF, defendendo a constitucionalidade da aplicação retroativa da regra.

No plenário do STF, as opiniões se dividiram. Na sessão de 5 de maio de 2010, o resultado foi de cinco votos a quatro, em favor da inconstitucionalidade da aplicação retroativa da regra, confirmando o acórdão do TRF da 4ª Região. Na corrente que defendeu a inconstitucionalidade ficaram a Relatora, Ministra Ellen Gracie, e os Ministros Cezar Peluso, Ricardo Lewandowski, Ayres Britto e Celso de Mello. Na corrente que defendeu a constitucionalidade da aplicação retroativa da regra ficaram os Ministros Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Cármen Lú-

1 Sobre o assunto, cf. GODOI, Marciano Seabra de. "Crônica de um Julgamento Interrompido (RE 566.621): a Ousada Retroatividade da Lei Complementar 118, a 'Delicada Convivência' entre o STF e o STJ e suas Consequências sobre a Segurança Jurídica". *In:* ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário - 14º volume.* São Paulo: Dialética, 2010.

2 "Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito à homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei."

3 "Art. 4º Esta Lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após sua publicação, observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional."

4 "Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito: I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados."

cia e Dias Toffoli. O julgamento somente veio a ser retomado na sessão de 4 de agosto de 2011, quando o Ministro Luiz Fux aderiu à corrente pela inconstitucionalidade da aplicação retroativa da norma e pela confirmação do acórdão do TRF da 4ª Região. O resultado final foi o de seis votos a quatro, no sentido da inconstitucionalidade da aplicação retroativa do novo prazo de prescrição, não tendo votado o Ministro Joaquim Barbosa, que estava de licença médica. O acórdão do RE 566.621 ainda não foi publicado, mas todos os votos proferidos no julgamento podem ser assistidos em vídeos disponíveis no *YouTube,* por meio do próprio sítio eletrônico do STF.

9.1. O CTN e o Prazo Prescricional da Ação de Repetição do Indébito Tributário. A Norma que o STJ construiu e consolidou na Jurisprudência de sua Primeira Seção

A legislação da maioria dos impostos e contribuições atualmente em vigor exige que o próprio sujeito passivo apure o valor do tributo devido e o recolha aos cofres públicos, sem qualquer manifestação prévia da Administração. O CTN, no *caput* do seu art. 150, chama tal regime de "lançamento por homologação", que se perfaz pelo ato em que a autoridade administrativa, "tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado [antecipação do pagamento], expressamente a homologa". Aduz o parágrafo 4º do referido art. 150 que o prazo para a homologação é de cinco anos, a contar do fato gerador, e que após esse prazo opera-se a homologação tácita, considerando-se "definitivamente extinto" o crédito tributário, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

De outra parte, o art. 168, I, do CTN determina que, no caso de haver cobrança ou pagamento de tributo a maior (por erro do contribuinte ou não), o prazo para pleitear a restituição do indébito é de cinco anos, contados "da data da extinção do crédito tributário".

A aplicação do art. 168, I, do CTN aos casos de pagamento a maior de tributos com lançamento por homologação não parecia deixar dúvidas de que o prazo de cinco anos se inicia da data do *pagamento,* momento em que se dá a extinção do crédito tributário, prevista no art. 156, I, do CTN. Mas a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, a partir de 1995[5], firmou o entendimento de que, nos tributos lançados por homologação, a extinção do crédito tributário que dá início ao prazo do art.

[5] Vide o acórdão dos Embargos de Divergência no Recurso Especial 42.720, Primeira Seção, Relator Ministro Humberto Gomes de Barros, publicado em 17.4.1995.

168, I, somente ocorre após a homologação expressa ou tácita a ser exercida pelo Fisco, nos termos do art. 150, parágrafo 4º, do CTN. Ou seja, o STJ decidiu vincular o início do prazo do art. 168, I (prazo de *prescrição* para o contribuinte requerer a repetição do que pagou indevidamente ou a maior) ao término do prazo do art. 150, parágrafo 4º, do CTN (prazo de *decadência* para o Fisco exigir de ofício, do contribuinte, o que esse teria deixado de recolher ou teria recolhido a menor).

Em nome de uma interpretação literal do confuso art. 150, parágrafo 4º (que dispõe que a *extinção definitiva* do crédito somente ocorre após o prazo decadencial de cinco anos), o STJ descuidou do caráter sistemático e teleológico que deve presidir toda e qualquer interpretação. Não se vê qualquer motivo para condicionar a fluência do prazo do art. 168, I - que parte do pressuposto de que houve recolhimento indevido ou a maior - à fluência do prazo do art. 150, parágrafo 4º, do CTN, dentro do qual o Fisco poderá agir unicamente se tiver ocorrido recolhimento a menor.

Por outro lado, se o contribuinte, logo após a "antecipação do pagamento" (pagamento sem prévia manifestação da Administração) evidentemente já tem direito a pleitear uma eventual restituição do indébito, resulta do princípio da *actio nata* que não faz sentido condicionar o início do prazo de prescrição do art. 168, I, ao término do prazo de decadência previsto no parágrafo 4º do art. 150 do CTN.

De qualquer modo, o fato é que a jurisprudência do STJ se firmou e restou pacificada no sentido de que o prazo de cinco anos do art. 168, I, do CTN somente começa a fluir, nos tributos lançados por homologação (e estes são a maioria dos impostos e contribuições atualmente em vigor), após o término do prazo de cinco anos contados da data do fato gerador (art. 150, parágrafo 4º, do CTN). Ainda que se possa criticar a tese que ficou conhecida como dos *cinco mais cinco,* este entendimento correspondeu à interpretação oficial do órgão a quem cabe a última palavra em termos de interpretação do CTN, tendo em vista que a Constituição de 1988 outorga ao STJ a competência para uniformizar a interpretação da legislação federal, nos termos do seu art. 105, III.

9.2. A LC 118/2005 como uma Provocação ao STJ. A Reação de seus Ministros

O art. 3º da LC 118 foi adrede concebido para constituir aquilo que o art. 106, I, do CTN denomina de lei "expressamente" interpretativa, a qual, segundo o mesmo dispositivo, pode aplicar-se retroativamente. Daí o art. 4º da LC 118 dispor que, para a aplicação do art. 3º, seria "observado" o disposto no art. 106, I, do CTN.

Mas o que fez o art. 3º da LC 118 foi *superar* ou *reverter* um entendimento já consolidado havia uma década no seio do tribunal responsável pela última palavra a respeito da interpretação do CTN. De forma oposta ao entendimento consolidado no STJ, o art. 3º da LC 118 determinou que a extinção do crédito que marca o início do prazo de cinco anos do art. 168, I, "ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o parágrafo 1º do art. 150 da referida Lei". E o art. 4º da LC 118 determinou que, na aplicação do art. 3º da mesma lei, seria observado o disposto no art. 106, I, do CTN, ou seja, o caráter retroativo.

Ora, a lei interpretativa não se presta a que o legislador reverta ou supere, com efeitos retroativos, entendimentos já consolidados nos tribunais a quem compete a interpretação dos dispositivos legais. Utilizada com esse viés, a lei interpretativa passa a ser um instrumento autoritário que abala a segurança jurídica e as estruturas do princípio da separação e harmonia entre os poderes.

Não se nega a legitimidade de o legislador reverter determinada linha interpretativa dos tribunais. Portanto, nada impedia que a LC 118 alterasse o CTN e determinasse que o prazo para repetição do indébito tributário passaria a ser de cinco anos do pagamento antecipado, e não de dez anos após o fato gerador do tributo. Mas essa iniciativa nunca poderia ter sido implementada buscando-se amparo no art. 106, I, do CTN, para operar retroativamente.

Não há como deixar de notar a ousada provocação que o legislador complementar dirigiu ao STJ: determinou-se fosse aplicada retroativamente, portanto a todos os processos em curso, uma norma que revertia um entendimento há muito consolidado no seio da jurisprudência do tribunal. Essa provocação sofreu forte reação por parte dos Ministros do STJ, como era de se esperar.

Alguns dias após a publicação da LC 118 (9 de fevereiro de 2005), a Procuradoria da Fazenda Nacional defendeu da tribuna, no julgamento do EREsp 327.043 (julgado em sessões nos meses de fevereiro a abril de 2005, com acórdão publicado em 11 de maio de 2009), que o novo dispositivo legal deveria ser aplicado inclusive ao caso então em julgamento, em que o contribuinte ingressara em juízo naturalmente muitos anos antes da edição da LC 118. A reação do Relator, Ministro João Otávio de Noronha, foi enérgica. Depois de indicar que "a interpretação dos cinco mais cinco já estava pacificada há quinze anos ou algo próximo disso" e que "cidadãos optaram, evidentemente, por essa interpretação da Corte que tem a missão constitucional de dar a última palavra", o Ministro foi ao ponto: "surge, então, uma lei que nos diz: agora vocês que interpretaram a norma, a interpretaram errado, e eu quero que

vocês interpretem a partir dos cinco anos do fato gerador". O Ministro recusou a interpretação retroativa, e observou: "não me parece razoável dar um cheque em branco para o Executivo e ao Legislativo para conjuntamente ditarem as regras de interpretação ao Poder Judiciário".

A indignação do Ministro Noronha no julgamento do EREsp 327.043 foi compartilhada por outros Ministros: o Ministro Franciulli Neto usou a expressão "interferência indevida no Judiciário"; o Ministro Castro Meira viu caráter "abusivo" no novo dispositivo legal; o Ministro Peçanha Martins afirmou que "em um regime democrático (...) não é salutar tentar mudar o entendimento jurisprudencial de uma Corte Superior sobre determinado vínculo tributário unicamente porque as normas tributárias estão sendo, quando aplicadas, interpretadas em desfavor da pretensão do Fisco".

No julgamento do Incidente de Inconstitucionalidade ocorrido no STJ em 2007 (AI no EREsp 644.736, Relator Ministro Teori Zavascki, acórdão publicado em 27 de agosto de 2007), os 17 Ministros da Corte Especial que participaram do julgamento concordaram com a tese da inconstitucionalidade contida no voto do Relator. Os votos no Incidente de Inconstitucionalidade continuaram a reverberar o tom de indignação presente no julgamento ocorrido em 2005: o Ministro Peçanha Martins afirmou que o dispositivo que impôs a retroatividade "reflete comando autoritário do Executivo", e o Ministro Humberto Gomes de Barros fez menção a "verdades que estão começando a esmaecer-se dentro de nosso Estado de Direito, como a de que a lei é aquilo que o Judiciário diz".

9.3. A Tese Defendida pela Fazenda Nacional perante o STF

No RE 566.621, o acórdão recorrido é do Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Nos mesmos moldes do decidido pelo STJ na Arguição de Inconstitucionalidade acima comentada, o TRF da 4ª Região declarou a inconstitucionalidade da parte final do art. 4º da LC 118, que determina - com a referência ao art. 106, I, do CTN - a aplicação retroativa da norma do art. 3º da LC 118. Em seu Recurso Extraordinário, a União Federal defende a constitucionalidade da aplicação retroativa da LC 118, e requer a reforma do acórdão do TRF da 4ª Região.

Duas estratégias se colocavam como opções para a Procuradoria da Fazenda Nacional: o primeiro caminho seria o de admitir a realidade da consolidação jurisprudencial da tese dos cinco mais cinco, mas insistir na possibilidade de o legislador complementar corrigir retroativamente o *erro* do STJ, alegando que a aplicação do novo prazo aos processos em curso não configuraria lesão a coisa julgada, a ato jurídico perfeito ou a direito adquirido, restando, portanto, incólume o art. 5º,

XXXVI, da Constituição, dispositivo que resumiria e definiria, em todos os seus aspectos, o princípio da segurança jurídica; o segundo caminho seria o de alegar que não havia entendimento consolidado ou uniformizado no STJ, e que portanto nada mais consentâneo à segurança jurídica que o legislador fornecesse uma interpretação autêntica a um tema controverso e duvidoso, restando incólume - com maior razão - o art. 5º, XXXVI, da Constituição. A diferença básica entre a primeira e a segunda dessas estratégias é que a primeira desafiaria claramente a capacidade técnica e a competência jurisdicional do STJ, ao passo que a segunda buscaria evitar habilmente o confronto aberto com o referido tribunal.

Na sustentação oral realizada pela Procuradoria da Fazenda Nacional na sessão de julgamento do RE 566.621, adotou-se a segunda estratégia. Negou-se que houvesse jurisprudência consolidada no STJ a respeito da tese dos cinco mais cinco; afirmou-se que a jurisprudência era "contraditória", que havia entendimentos díspares e "em choque". Buscando dar realismo a tal afirmação, aduziu-se que a Fazenda Nacional nunca deixara de interpor recursos buscando a reversão do entendimento dos cinco mais cinco e a prevalência da tese dos cinco anos contados do pagamento.

Adiantemos desde logo nossa advertência de que é completamente inverídica essa premissa da não existência de jurisprudência consolidada no STJ, à época da edição da LC 118, em favor da tese dos cinco mais cinco. Desde o ano de 1995, a tese do prazo de cinco anos a partir do pagamento (tese contida no art. 3º da LC 118) vinha sendo francamente rechaçada pela Primeira Seção do STJ[6]. O que permaneceu controverso até março de 2004, quando terminou o julgamento do EREsp 435.835 (acórdão publicado em 4 de junho de 2007, Relator o Ministro José Delgado), foi a possibilidade de o prazo dos cinco mais cinco não ser aplicado quando a causa do indébito fosse a inconstitucionalidade de ato normativo, hipótese na qual seria aplicável o prazo de cinco anos a partir da declaração de inconstitucionalidade do ato normativo. No

[6] Há esparsos e episódicos acórdãos em que uma das duas Turmas da Primeira Seção deixa de aplicar a tese dos cinco mais cinco no caso específico de repetição de indébito proveniente de retenções na fonte de imposto de renda - pessoa física, como ocorreu no caso do REsp 250.204 (Segunda Turma, Relator Ministro Franciulli Neto, acórdão publicado em 11.9.2000) e do REsp 291.309 (Segunda Turma, Relatora Ministra Laurita Vaz, acórdão publicado em 6.4.2002). Contudo, em embargos de divergência esses entendimentos eram reformados, prevalecendo a tese dos cinco mais cinco.

julgamento do EREsp 435.835, finalizado um ano antes da edição da LC 118, afastou-se expressamente a hipótese de aplicação do prazo de cinco anos a partir da declaração de inconstitucionalidade, prevalecendo em todo e qualquer caso o prazo dos cinco mais cinco.

Na verdade, em milhares de recursos de Embargos de Divergência em Recurso Especial em que a Fazenda Nacional requeria a prevalência do prazo de cinco anos a partir do pagamento em detrimento do prazo de dez anos a partir do fato gerador, a União vinha sucumbindo, por força da já demonstrada pacificação jurisprudencial. A Lei Complementar 118 constituiu de fato uma lamentável tentativa de, com a edição de uma lei pretensamente "interpretativa", *obrigar* o STJ a reverter essas sucumbências. Com efeito, a partir da edição da LC 118, a União passou a defender, em seus recursos especiais e embargos de divergência ainda em curso[7], que já não era mais o caso de verificar qual era a linha jurisprudencial prevalecente, que o caso era pura e simplesmente de aplicar retroativamente o art. 4º da LC 118, que teria tratado de "dissipar as dúvidas e apaziguar a questão".

Mas já se viu que não havia dúvidas a dissipar nem questão a apaziguar. Havia sim um problema de caixa ou de tesouraria a resolver: como estancar o fluxo de condenações à restituição de indébitos tributários oriundos da tese dos cinco mais cinco. A solução legislativa engendrada, claramente desafiadora e provocadora em relação ao STJ, foi unânime e prontamente rechaçada por este Tribunal. Já no STF, instalou-se intensa polêmica, como se verá a seguir.

9.4. O Surpreendente Dissenso Aberto entre os Ministros do STF, demonstrando a cada vez mais "Delicada Convivência" entre o STF e o STJ

Como se viu acima, nenhum dos Ministros do STJ ou do TRF da 4ª Região que votaram nas Arguições de Inconstitucionalidade admitiu a aplicação retroativa do art. 4º da LC 118. Mais do que isso: no STJ foi geral o clima de consternação contra o que se considerou um grave desrespeito ao tribunal, bastando lembrar a afirmativa do Ministro Franciulli Neto (STJ) de que não podia concordar com que "queiram nos introduzir isso goela abaixo" (EREsp 327.043, *DJ* de 11.5.2009).

Diante desse quadro, não se esperava que no STF a tese da constitucionalidade do caráter retroativo do art. 4º da LC 118 fosse angariar

[7] Vide acórdãos da AI nos EREsp 644.736 e do REsp 770.858, em ambos Relator o Ministro Teori Zavascki, publicados respectivamente em 27.8.2007 e 3.4.2006.

apoios. Mas angariou o apoio de nada menos do que quatro dos dez Ministros que votaram no julgamento do RE 566.621. Tampouco se esperava que o STJ fosse tão criticado no voto dos Ministros que apoiaram o caráter retroativo da medida legislativa. Mas assim se deu: se no julgamento ocorrido no STJ, o Executivo (de onde partiu a iniciativa da LC 118) esteve todo o tempo na berlinda, no julgamento ocorrido no STF foi o STJ que ocupou essa posição incômoda.

Vejamos os principais argumentos das duas correntes que se formaram no plenário do STF.

A corrente liderada pelo substancioso voto da Ministra Ellen Gracie, Relatora, asseverou que a interpretação autêntica e as leis interpretativas são válidas, mas absolutamente excepcionais, em nosso ordenamento jurídico. Em segundo lugar, reconheceu-se que cabe ao STJ a uniformização da interpretação da legislação federal, e que à época da edição da LC 118 a jurisprudência deste tribunal estava consolidada no sentido da tese dos cinco mais cinco, não podendo portanto ser tida como *interpretativa* - e sim como *inovadora* - a norma do art. 3º da LC 118.

Até aí, o voto da Ministra Ellen Gracie em muito se parecia com o voto do Ministro Teori Zavascki, dado três anos antes no STJ. O ponto em que o voto da Ministra Ellen Gracie aduziu novos argumentos em prol da inconstitucionalidade do art. 4º foi aquele relativo à necessidade de interpretar o princípio constitucional da segurança jurídica fora da literalidade do art. 5º, XXXVI, da Constituição. Não obstante a retroatividade da LC 118 não viole qualquer coisa julgada, direito adquirido (não há direito adquirido a determinado regime jurídico ou a determinado prazo processual) ou ato jurídico perfeito, afirmou-se que a segurança jurídica seria mera retórica vazia se consentisse que o legislador fulminasse retroativamente, pelo vício da prescrição, pretensões ajuizadas conforme o prazo então em vigor nos termos de mansa e pacífica jurisprudência do tribunal a quem cabe a última palavra sobre o referido prazo. A Ministra Ellen Gracie afirmou que a proteção da confiança no tráfego jurídico é aspecto essencial do direito fundamental do acesso à justiça, e que a retroatividade da LC 118 age no sentido de frustrar as legítimas expectativas dos jurisdicionados que ajuizaram suas pretensões nos termos da legislação e da jurisprudência então em vigor.

O voto da Relatora negou provimento ao recurso extraordinário da União, reconhecendo a inconstitucionalidade da parte final do art. 4º da LC 118/2005. Acompanharam o voto da Ministra Ellen Gracie os Ministros Ricardo Lewandowski, Ayres Britto, Celso de Mello e Cezar Peluso. Na condição de Presidente da Corte, o Ministro Peluso insistiu

que não se tratava de o STF julgar o mérito ou o acerto da tese dos cinco mais cinco, contrastando-o com a tese dos cinco anos a partir do pagamento; tratava-se isto sim de constatar que o STJ, como órgão constitucional competente para a uniformização da interpretação do direito federal, bem ou mal derivou dos dispositivos do CTN a norma dos cinco mais cinco, norma que, após sua consolidação na jurisprudência do STJ, a LC 118 modificou.

A corrente em sentido contrário, aceitando a constitucionalidade do efeito retroativo da LC 118, foi liderada pelo voto do Ministro Marco Aurélio, proferido logo após o voto da Relatora. Apesar de o Procurador da Fazenda haver defendido da tribuna - contra a clara realidade dos fatos - que não havia entendimento consolidado no STJ no sentido do prazo dos cinco mais cinco, o voto do Ministro Marco Aurélio reconheceu que havia sim jurisprudência consolidada no STJ. Reconheceu mais: que a LC 118 foi uma forma de o Executivo afastar do cenário jurídico a jurisprudência do STJ, "não interpondo em si um recurso", mas sim "buscando a solução no Congresso Nacional". O Ministro Marco Aurélio admitiu o caráter retroativo da LC 118 como uma forma de "corrigir" o erro interpretativo que, influenciado pela "inteligência" dos "criativos advogados tributaristas" - e aqui a ironia fez-se explícita, o STJ perpetrou quanto à interpretação da legislação federal. O voto do Ministro Marco Aurélio foi dedicado a interpretar o CTN e demonstrar que o prazo de prescrição do indébito tributário seria de cinco anos do pagamento, atacando fortemente o mérito da tese dos cinco mais cinco adotada pelo STJ. Segundo ele, o STJ adotou "jurisprudência equivocada", que teria sido corretamente afastada pela LC 118.

Os votos dos Ministros Dias Toffoli, Cármen Lúcia e Gilmar Mendes aderiram ao voto do Ministro Marco Aurélio. A Ministra Cármen Lúcia acatou o argumento da Fazenda Nacional de que não haveria consolidação da jurisprudência do STJ quando da edição da LC 118. O Ministro Dias Toffoli não se pronunciou sobre a questão de haver ou não jurisprudência consolidada no STJ, nem sobre a questão da interpretação do STJ quanto ao art. 168, I, do CTN ser ou não equivocada: o Ministro simplesmente afirmou que a retroatividade da LC 118 não violava coisa julgada, ato jurídico perfeito ou direito adquirido, deixando sem exame e sem resposta os argumentos do voto da Ministra Relatora, no sentido de que a proteção da segurança jurídica não se resume à literalidade do art. 5º, XXXVI, da Constituição, e que a retroatividade da LC 118 frustrou a confiança dos jurisdicionados no tráfego jurídico e no pleno acesso à justiça.

9.5. Os Votos dos Ministros Marco Aurélio e Gilmar Mendes: Reprimenda ao STJ e Saudosismo em Relação à Época em que o STF também uniformizava a Interpretação da Legislação Infraconstitucional

O voto do Ministro Gilmar Mendes foi talvez o mais provocador. O Ministro iniciou seu voto ironicamente, afirmando que seria necessário verdadeiro "malabarismo jurídico"[8] para se chegar à tese dos cinco mais cinco, adotada pela jurisprudência do STJ.

Logo no início do voto do Ministro Gilmar Mendes, o Ministro Marco Aurélio o interrompeu para afirmar que a LC 118 teve o mérito de "trazer a matéria ao Supremo", possibilitando que fosse o STF e não o STJ o órgão responsável por dar a última palavra a respeito do prazo de prescrição. Com toda sua cultura jurídica, o Ministro Gilmar Mendes não teria como deixar de reconhecer que, segundo a "doutrina pacífica de hermenêutica", a norma "também é a sua interpretação", e a norma que o STJ "homogeneizou" em sua jurisprudência foi no sentido da tese do prazo dos cinco mais cinco. O Ministro Gilmar Mendes então afirmou que o entendimento do STJ sobre o prazo de prescrição levava a um "resultado desmedido ou desproporcional", levando a uma "inconstitucionalidade", e que a "interpretação constitucional" sobre o prazo de prescrição para a ação de repetição do indébito seria exatamente a interpretação da LC 118. Mas como seria muito difícil a Fazenda conseguir que o STF conhecesse de recursos extraordinários contra o entendimento jurisprudencial do STJ, o Ministro Gilmar Mendes afirmou que a edição da LC 118 foi o meio eficaz de fazer alçar a matéria ao STF.

Mas o Ministro não aduziu qualquer argumento no sentido de demonstrar por que seria "inconstitucional" ou "desproporcional" a tese dos cinco mais cinco consolidada no STJ. A menos que se considerem como tal os argumentos de política legislativa que o Ministro incluiu na discussão, segundo os quais o prazo de cinco anos seria mais do que "suficiente", e que a ação de que se trata é de "repetição de indébito",

[8] Ainda que consideremos equivocada a tese dos cinco mais cinco, consideramos um exagero caracterizar essa tese como "malabarismo jurídico" - tal como afirmou o Ministro Gilmar Mendes, ou como fruto da "inteligência" dos "criativos advogados tributaristas" - tal como afirmou com ironia o Ministro Marco Aurélio. Basta considerar que vários doutrinadores brasileiros de nomeada consideram que a interpretação do STJ é correta e científica, como, por exemplo, COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro.* 8ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp. 842-843; e MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional - Volume III, Arts. 139 a 218.* São Paulo: Atlas, 2005, pp. 446-452.

que tem "graves consequências para a própria higidez, solidez tributária", devendo-se ter "responsabilidade fiscal" e evitar o risco de "abrir as veias tributárias para uma hemorragia".

No voto do Ministro Gilmar Mendes já se insinuara o conflito entre a competência do STF como guardião da Constituição e do STJ como uniformizador da interpretação da legislação federal. Mas a questão aflorou com toda intensidade nos debates que se seguiram ao voto do Ministro Celso de Mello, que acompanhou o voto da Relatora. Esses debates provocados pelos Ministros Marco Aurélio e Gilmar Mendes tiveram sabor de saudosismo da época em que o STF uniformizava a interpretação da legislação federal. Os Ministros Marco Aurélio e Gilmar Mendes lembraram que, quando o STF detinha essa competência, a interpretação do tribunal sempre fora no sentido de que o prazo era de cinco anos a partir do pagamento, e que "se nós pudéssemos sem essa lei [LC 118] interpretar o Código Tributário Nacional, a nossa conclusão seria única: cinco anos a partir do pagamento indevido". O Ministro Marco Aurélio reconheceu assim que, por vias indiretas, o que a LC 118 e sua retroatividade vieram a permitir foi que, em sede de recurso extraordinário, o STF voltasse a dar a última palavra sobre a interpretação do CTN.

Nesses debates, o Ministro Gilmar Mendes fez menção ao que chamou de "delicada convivência" entre o STF e o STJ. Temos para nós que o raciocínio que o Ministro Gilmar Mendes pareceu aprovar em seu voto contribui para tornar ainda mais *delicada* essa convivência. O Ministro reconheceu que o STF não admitiria um recurso extraordinário da União contra um acórdão do STJ simplesmente interpretando o CTN no sentido da tese dos cinco mais cinco. Mas se o Ministro assume que a jurisprudência do STJ era "homogênea" e que não haveria possibilidade de alçar ao crivo do STF, por meio de um recurso extraordinário, essa interpretação do STJ sobre o CTN, como pôde o Ministro aceitar a estratégia de se editar uma lei pretensamente interpretativa para que, no recurso extraordinário versando sobre a constitucionalidade de seus efeitos retroativos, o STF tomasse para si a tarefa de interpretar a legislação federal?

Após as intervenções dos Ministros Gilmar Mendes e Marco Aurélio, que em seus votos admitiram expressamente que a edição da LC 118 permitia ao STF avançar sobre uma seara jurisdicional que em princípio caberia ao STJ, o Ministro Celso de Mello lembrou os prognósticos pessimistas que o Ministro Oscar Corrêa formulara, tão logo promulgada a Constituição de 1988, a respeito das relações entre o STF e o STJ no que diz respeito a competências interpretativas. Segundo o Ministro

Oscar Corrêa, a "guerra entre as cortes" constitucional e de cassação italianas tendia a se repetir no contexto brasileiro.

9.6. A Posição Majoritária no Julgamento do RE 566.621 quanto à Forma de aplicar *pro Futuro* o Novo Prazo de Prescrição

Após reconhecer a inconstitucionalidade da aplicação retroativa da LC 118, a Ministra Ellen Gracie examinou a questão da forma de se aplicar *pro futuro* a nova norma. Segundo a Ministra, a solução correta é de se aplicar o novo prazo (cinco anos do recolhimento indevido) aos processos ajuizados após a *vacatio legis* de 120 dias prevista na própria LC 118 (primeira parte do art. 4º). Essa foi a posição que prevaleceu no julgamento, pois a ela aderiram os Ministros Ricardo Lewandowski, Cezar Peluso e Ayres Britto.

No julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade do art. 4º da LC 118 (AI no EREsp 644.736, acórdão publicado em 27 de agosto de 2007), a Corte Especial do STJ havia decidido aplicar ao caso a solução constante do voto do Relator, Ministro Teori Zavascki, que defendeu a aplicação da regra clássica de direito intertemporal segundo a qual o termo inicial do novo prazo será a data da entrada em vigor da nova lei, salvo se a prescrição iniciada na vigência da lei antiga vier a se completar, seguindo o prazo antigo, em menos tempo. Exemplificando: em relação a um tributo lançado por homologação recolhido indevidamente em 2003, o termo final da prescrição recairia em 9 de junho de 2010 (cinco anos após a LC 118), e não em 2013 (tal como ocorreria na ausência da LC 118). Já em relação a um tributo recolhido indevidamente em 1998, o termo final da prescrição seria em 2008 (seguindo a tese dos cinco mais cinco), não havendo que esperar cinco anos contados da entrada em vigor da LC 118.

Já os Ministros Celso de Mello e Luiz Fux defenderam uma terceira solução: a de aplicar o novo prazo de prescrição aos casos de pagamentos indevidos ocorridos após a *vacatio legis* de 120 dias prevista na própria LC 118. Segundo essa terceira solução, mesmo as ações ajuizadas após a *vacatio legis* da LC 118 poderiam ser julgadas conforme o prazo anterior de dez anos, desde que os pagamentos indevidos tivessem ocorrido antes do dia 9 de junho de 2005.

Exame crítico dos votos proferidos no julgamento do RE 566.621

I

Nos votos dos Ministros Cezar Peluso e Ellen Gracie, assim como no voto que o Ministro Teori Zavascki produziu no STJ, fica explicitada a premissa teórica - que nos parece correta - de que a norma jurídica

não se confunde com o texto ou o enunciado legal; norma jurídica é o sentido do texto ou do dispositivo legal, sentido que ao longo do tempo, sob o influxo da doutrina, da academia e outros fatores, vai se consolidando ou cristalizando na jurisprudência. Se houvesse votado no RE 566.621, o Ministro Eros Grau provavelmente teria corroborado essa visão, pois é exatamente isso o que sua obra doutrinária defende, como se pode ver pelo seguinte excerto[9]:

> "Interpretar é atribuir um significado a um ou vários símbolos linguísticos escritos em um enunciado normativo. O produto do ato de interpretar, portanto, é o significado atribuído ao enunciado ou texto (preceito, disposição). (...) O significado (isto é, a norma) é o resultado da tarefa interpretativa. (...) Por isso as normas resultam da interpretação, e podemos dizer que elas, enquanto disposições, nada dizem - elas dizem o que os intérpretes dizem que elas dizem (...)."

Foi exatamente essa premissa teórica que permitiu aos referidos Ministros constatarem que a LC 118 buscou não *interpretar,* mas sim *alterar* uma norma preexistente, a norma dos cinco mais cinco, que o STJ derivara, ao longo dos anos, dos enunciados normativos do CTN.

No voto do Ministro Marco Aurélio, a premissa é bem outra. No pensamento do Ministro, é como se a norma fosse o sentido *verdadeiro* de determinado enunciado; caso a jurisprudência fixe um sentido distinto daquele sentido *verdadeiro,* a norma fica por assim dizer num limbo, e a jurisprudência o que faz é divulgar um *equívoco,* mas não uma *norma* propriamente dita. Por isso o Ministro Marco Aurélio pôde afirmar, ao mesmo tempo, que: *(a)* a norma do art. 3º da LC 118 de fato alterou a jurisprudência consolidada no STJ sobre o prazo de prescrição da ação de indébito tributário; e *(b)* a norma do art. 3º em nada inovou, visto que *na verdade* essa norma vigorava desde a edição do CTN, nada obstante o fato de a jurisprudência do STJ tê-la ignorado por toda a última década.

Parece-nos que a premissa teórica do Ministro Marco Aurélio não se sustenta. Não há uma instância ideal capaz de atestar de modo absoluto se determinada compreensão normativa cristalizada na jurisprudência é ou não *verdadeira* ou *cientificamente correta.* Ainda que criticável sob diversos aspectos, a compreensão normativa cristalizada na jurisprudência é sim *a* norma jurídica em vigor. Com o passar do tempo,

[9] GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito.* 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 2008, pp. 78-80.

sói ocorrer que outra compreensão normativa vá se cristalizando na jurisprudência, não obstante permaneça inalterado o texto ou dispositivo legal. Esse movimento deve ser visto como um movimento de alteração das normas jurídicas ao longo do tempo, e não como um movimento pelo qual uma *pseudonorma* (posto que errônea ou não verdadeira) é sucedida por uma *autêntica* norma jurídica.

No caso concreto ora em questão, a norma jurídica que efetivamente vigorava quando da edição da LC 118 era aquela segundo a qual o prazo para ajuizar a ação de repetição do indébito era de 10 anos a partir do fato gerador (tese dos cinco mais cinco), visto que esse foi o sentido dos enunciados do CTN que se cristalizara no seio do tribunal a quem cabia e cabe a competência constitucional para uniformizar a legislação federal. O que os Ministros Marco Aurélio e Gilmar Mendes fizeram em seus votos foi negar reconhecimento à validade e efetividade de tal norma jurídica sob o argumento de que se tratava de um entendimento "equivocado" (Ministro Marco Aurélio), "inconstitucional" (Ministro Gilmar Mendes) do STJ.

Ao Ministro Marco Aurélio indagamos: cabe ao legislador corrigir retroativamente pretensos equívocos do STJ quanto à interpretação da legislação federal, ficando nas mãos do STF decidir se realmente se tratava ou não de um equívoco interpretativo? Ao Ministro Gilmar Mendes indagamos: qual dispositivo da Constituição teria sido violado com a interpretação do CTN dada pelo STJ? Se em seu voto é reconhecido que não caberia interposição de recurso extraordinário contra os acórdãos do STJ que aplicaram referida tese na interpretação do direito infraconstitucional, como admitir que por vias indiretas o STF possa *corrigir* o entendimento do STJ, aceitando a retroatividade da LC 118?

Seguindo no mote bélico levantado pelo Ministro Celso de Mello, parece-nos que os votos dos Ministros Marco Aurélio e Gilmar Mendes nada têm de *pacifistas,* pois placitaram o que eles mesmos enxergaram como um subterfúgio para tentar fazer chegar ao crivo do STF uma questão que pelas vias normais seria julgada de forma definitiva pelo STJ.

II

Na parte do voto do Ministro Gilmar Mendes em que se fez referência à "delicada relação entre o STF e o STJ", mencionou-se o julgamento em que o STF reverteu o entendimento do STJ acerca da revogação da isenção da Cofins para as sociedades civis de profissão regulamentada.

É certo que a reversão do entendimento do STJ ("Súmula 276 - As sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas da

Cofins, irrelevante o regime tributário adotado") pelo STF foi vista por muitos - a nosso ver sem razão - como uma quebra do princípio da segurança jurídica[10]. Nesse caso da Cofins, o STF agiu (REs 377.457 e 381.964, acórdãos publicados, respectivamente, em 19 de dezembro de 2008 e 13 de março de 2009) estritamente no âmbito de suas atribuições jurisdicionais, conhecendo e negando provimento a recursos extraordinários em que o contribuinte requeria a inconstitucionalidade - não reconhecida nos acórdãos recorridos - do art. 56 da Lei 9.430/1996, que revogara isenção anteriormente concedida pelo art. 6º da LC 70/1991.

O STJ é que agira em desconformidade com o art. 97 da Constituição[11], ao recusar aplicação ao art. 56 da Lei 9.430/1996 sem declarar sua inconstitucionalidade, principalmente porque a recusa do STJ em aplicar o dispositivo partia da premissa de existência de superioridade hierárquica das leis complementares sobre as leis ordinárias, um tema eminentemente constitucional sobre o qual a jurisprudência do STF - negadora de tal superioridade - é antiga, de sabença geral e oposta ao entendimento que o STJ viera a aplicar ao caso.

Pode-se dizer o seguinte sobre a relação entre os dois casos. No caso da isenção da Cofins, o STJ avançou sobre matéria constitucional sem seguir o trâmite processual para tanto necessário (art. 97 da Constituição) e contrariando jurisprudência consolidada no STF sobre o mérito da matéria (dispositivos de lei complementar somente em sentido formal podem ser alterados por lei ordinária superveniente); portanto era mais do que provável que o STF viesse a marcar posição contrária ao decidido pelo STJ. Já no caso da LC 118, o STJ uniformizou a interpretação de um tema da legislação federal, o legislador complementar (conduzido pela mão do Executivo) buscou alterar tal interpretação e aplicar a novel interpretação sobre todas as ações em curso, e ao STF coube dar a última palavra sobre a constitucionalidade dessa pretensão retroativa do legislador. A nosso ver, caso consentisse com tal retroatividade e enxergasse simples conteúdo interpretativo na medida legal, o STF teria desrespeitado a competência do STJ prevista no art. 105, III,

[10] Sobre nossa opinião acerca dessa questão, cf. GODOI, Marciano Seabra de. "O Consequencialismo Jurídico e as Modulações dos Efeitos das Decisões do Supremo Tribunal Federal". *In:* ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário - 13º volume.* São Paulo: Dialética, 2009.

[11] Essa violação do art. 97 da Constituição praticada pelo STJ foi reconhecida pelo STF em diversos acórdãos, como no AI AgR 615.686, Segunda Turma, Relator Ministro Celso de Mello, acórdão publicado em 30.11.2007.

da Constituição, arvorando-se - de forma arrogante - o direito de examinar se o STJ interpreta *corretamente* a legislação federal.

III

O voto da Ministra Ellen Gracie demonstrou com muita propriedade que de fato havia, à época da edição da LC 118, entendimento consolidado no STJ sobre o prazo de prescrição previsto no art. 168, I, do CTN, que não cabe ao STF apreciar se tal entendimento era ou não o mais correto e sim constatar que ocorrera uniformização da interpretação da legislação federal em determinado sentido normativo pelo órgão jurisdicional competente, que a norma da LC 118 alterou esse sentido normativo e que, portanto, não poderia ser aplicada retroativamente, sob pena de menoscabo do princípio da segurança jurídica, princípio que não se restringe à observância do art. 5º, XXXVI, da Constituição e está umbilicalmente ligado ao acesso à justiça e à proteção das legítimas expectativas dos jurisdicionados com relação ao tráfego jurídico.

Contudo, cabe tecer alguns reparos sobre determinados aspectos do voto da Relatora. A Ministra Ellen Gracie afirmou que o acórdão do STJ na Arguição de Inconstitucionalidade do art. 4º da LC 118 (AI no EREsp 644.736, Corte Especial, Relator Teori Zavascki, acórdão publicado em 27 de agosto de 2007), ao afirmar que o mencionado dispositivo atentara contra o princípio da autonomia e independência dos poderes, estaria em contradição com o decidido pelo STF na Medida Cautelar na ADI 605 (Relator Ministro Celso de Mello, acórdão publicado em 5 de março de 1993). Não nos parece seja assim, como explicamos a seguir.

A Ministra Ellen Gracie afirmou que discordava da assertiva do STJ de que houvera violação à independência dos poderes porque estaria dentro da competência do legislador alterar ou reduzir prazos de decadência, mesmo que alterando entendimentos jurisprudenciais consolidados. Ocorre que o STJ viu violação da independência dos poderes não no fato de se ter editado uma lei para alterar entendimento consolidado nos tribunais: a inconstitucionalidade apontada pelo STJ estava no fato de a lei determinar caráter retroativo a tal reversão de entendimento jurisprudencial, daí a inconstitucionalidade ter sido declarada em relação à parte final do art. 4º da LC 118. E essa conclusão do STJ - lei que altera entendimento jurisprudencial consolidado não pode ser validamente aplicada retroativamente de modo a alcançar todos os processos em curso - em nada se choca com o decidido pelo STF no julgamento da MC na ADI 605, e em nada se choca com a fundamentação do voto da própria Ministra Ellen Gracie.

IV

Caso houvesse prevalecido a postura claramente manifestada pelos Ministros Marco Aurélio e Gilmar Mendes, e o plenário do STF houvesse dado provimento ao recurso extraordinário da União considerando constitucional a parte final do art. 4º da LC 118, o STJ teria todos os motivos para se considerar, no mínimo, *desvalorizado* pelo STF. Com efeito, o STF teria consentido que o Legislativo, como sempre inspirado pelo Executivo em se tratando de matéria tributária, corrigisse *erros* do STJ com relação à interpretação da legislação federal, imprimindo efeitos retroativos a tal corrigenda. Parece-nos natural que isso teria contribuído para esgarçar o tecido de uma cada vez mais "delicada convivência" entre os dois tribunais, pois teria prevalecido a interpretação do STF - e não a do STJ - sobre a norma contida no art. 168, I, do CTN, um tema nitidamente infraconstitucional.

De outra parte, caso houvesse prevalecido a postura dos quatro Ministros que ficaram em minoria no julgamento do RE 566.621, o STF teria dado ao princípio da segurança jurídica um conteúdo muito mais retórico do que efetivo ou útil. Com efeito, se a segurança jurídica não fosse capaz de proteger o jurisdicionado que ajuizou sua ação dentro do prazo de prescrição consolidado na jurisprudência mansa e pacífica do tribunal competente vigorante à época do ajuizamento da ação; se a segurança jurídica consentisse que esse jurisdicionado tivesse frustrada a confiança em que sua causa seria julgada conforme as normas de direito material vigentes à época do ajuizamento da ação, então o direito fundamental de acesso à justiça revelar-se-ia facilmente manipulável pelo legislador.

Caso houvesse prevalecido o entendimento da minoria, haveria sérios motivos para pensar que e a segurança jurídica é uma garantia muito mais presente no temário erudito de congressos de Direito Constitucional do que na realidade concreta do tráfego jurídico em que tomam parte os cidadãos brasileiros. Como bem ressaltou o voto da Ministra Ellen Gracie, há conteúdos do princípio da segurança jurídica que estão fora da literalidade do art. 5º, XXXVI, da Constituição. O direito fundamental de acesso à justiça, previsto no art. 5º, XXXV, da mesma Constituição, restaria seriamente fragilizado caso o STF decidisse que é dado ao legislador mudar entendimentos consolidados no STJ sobre temas de direito material previstos na legislação federal e aplicar o novo entendimento retroativamente, de forma a atingir - e no caso concreto *fulminar* - ações já ajuizadas quando da edição da lei modificadora.

10. Figuras de Natureza Tributária Controvertida

10.1. Parcela do Solo Criado ou Outorga Onerosa do Direito de construir

No julgamento do RE 387.047 (Relator Ministro Eros Grau, *DJ* de 2.5.2008), o plenário decidiu, por unanimidade, que é constitucional e não possui natureza tributária a chamada "parcela do solo criado", ou "outorga onerosa do direito de construir" segundo a denominação adotada pelo Estatuto da Cidade - Lei 10.257/2001 (arts. 28 a 31). Deste julgamento decidiu não participar o Ministro Marco Aurélio (fl. 833), que não havia estado presente à sessão (21 de fevereiro de 2008) em que o Relator apresentara seu voto.

Tratava-se de um mandado de segurança em que uma empresa se insurgia contra a cobrança, pelo Município de Florianópolis, de determinada quantia a título de "parcela de solo criado", com base em lei municipal específica. O impetrante-recorrente alegava que a exigência teria a natureza tributária de imposto, que o Município não teria competência para instituir.

O Relator, Ministro Eros Grau, argumentou que a parcela do solo criado, tida como um instrumento concretizador da função social da propriedade e destinada à correção de distorções provocadas pelo crescimento urbano desordenado (fl. 824), constituiu um *ônus* - e não uma *obrigação* - do proprietário que pretende exercer seu direito de construir acima do coeficiente de aproveitamento definido pela legislação municipal para determinada área urbana. Portanto, tratar-se-ia de um vínculo imposto à vontade do particular *em seu próprio interesse,* ao passo que no tributo ter-se-ia uma obrigação imposta no interesse do Estado. Enquanto o não cumprimento do ônus não configuraria um ilícito e acarretaria tão somente a perda de uma vantagem econômica, o não cumprimento da obrigação seria ato ilícito e ocasionaria a imposição de uma sanção ao devedor (fl. 822). Os Ministros Menezes Direito (fls. 826-828) e Cezar Peluso (fls. 831-832) acompanharam em seus votos escritos a fundamentação do Ministro Relator, calcada na distinção entre as figuras do *ônus* e da *obrigação.* Os Ministros Ricardo Lewandowski e Ayres Britto, apesar de não haverem questionado essa fundamentação do Relator, basearam seus votos escritos no caráter indenizatório[1] ou compensatório[2] da parcela do solo criado.

[1] "(...) se trata de uma espécie de indenização que se faz ao Poder Público (...). É preciso criar mais canalização de água, de esgoto, transporte coletivo etc. Evidentemente, existiria um locupletamento indevido do particular se não houvesse um ressarcimento do Poder Público em função dos investimentos que ele faz." (Voto do Ministro Ricardo Lewandowski, fl. 829)

[2] "É um jogo de compensação: há um acréscimo de patrimonialidade para o particular, e o Estado há de ser compensado pelas sobredespesas que é obrigado a fazer em função dessa nova realidade urbana." (Voto do Ministro Ayres Britto, fl. 830)

O julgamento do RE 387.047 pelo plenário teve seu término no dia 6 de março de 2008. Alguns meses depois, no dia 21 de outubro de 2008, a Primeira Turma julgou questão idêntica no RE 226.942 (Relator Ministro Menezes Direito, *DJ* de 15.5.2009). Após muita hesitação quanto a deslocar ou não o feito para o plenário (fls. 646-651), a Turma negou provimento ao recurso da empresa, afirmando o caráter não tributário da parcela do solo criado. Curiosamente, no voto do Relator não há qualquer menção à realização do julgamento, pelo plenário, do RE 387.047, nem ao fundamento da distinção entre ônus e obrigação. O fundamento do voto do Relator no RE 226.942 foi a natureza não tributária da exação, que teria "o sentido de remuneração compensatória pela utilização de solo urbano além dos limites do terreno edificável, que é perfeitamente razoável do ponto de vista da ordem urbanística" (fl. 653). O Ministro Marco Aurélio, que não participara do julgamento do RE 387.047 pelo plenário, discordou do Relator em relação à decisão de não afetar o feito ao pleno e em relação ao mérito propriamente dito. Quanto ao mérito, o Ministro Marco Aurélio entendeu que a parcela do solo criado seria uma "paga" para legitimar o "desrespeito às normas reveladoras das posturas municipais quanto à construção" (fl. 658), uma "compra do direito de não observá-las [as posturas municipais]" (fl. 660). Os Ministros Ricardo Lewandowski e Cármen Lúcia acompanharam o Relator, mas nada disseram quanto ao fato de o plenário já haver se pronunciado sobre esse tema alguns meses antes do julgamento da Primeira Turma.

Exame crítico dos acórdãos

I

O primeiro ponto a se criticar quanto aos dois acórdãos acima mencionados é que, no julgamento da Primeira Turma, nenhum Ministro fez menção ao fato de que, sete meses antes, o plenário havia se pronunciado, à unanimidade, sobre o mérito daquela mesma questão.

Também chama a atenção o fato de que o fundamento do voto do Ministro Eros Grau (RE 397.047) acolhido à unanimidade pelo pleno - distinção entre ônus e obrigação - não tenha sido sequer aventado no subsequente acórdão da Primeira Turma.

É necessário que o desenvolvimento da jurisprudência do STF se faça de forma autorreferente, ou seja, que os Ministros, no trato de uma questão já apreciada pelo tribunal, levem em conta - ainda que seja para criticar ou propor uma mudança de rumos - o que eles próprios decidiram anteriormente. Isso não ocorreu no caso do RE 226.942. Mesmo que a Primeira Turma tenha chegado ao mesmo resultado do RE 397.047, os debates que se travaram no julgamento da Primeira Turma teriam sido muito mais racionais e rigorosos caso os Ministros houvessem levado em conta os votos e os fundamentos explicitados no julgamento anterior, do plenário.

II

A outorga onerosa do direito de construir, que desde 2001[3] constitui formalmente um instrumento previsto entre as diretrizes gerais da política de desenvolvimento urbano definidas conforme mandamento do art. 182 da Constituição, tampouco nos parece possuir natureza tributária.

A análise dos arts. 28 a 31 do Estatuto da Cidade (Lei 10.257) indica claramente que se trata de uma *medida compensatória.* O regime jurídico estabelecido com muita propriedade nos mencionados dispositivos legais determina que, naqueles casos em que o direito de construir implique - pela ultrapassagem do coeficiente de aproveitamento básico - determinados impactos negativos sobre o saneamento ambiental e a qualidade de vida urbana, seu exercício se condicionará a que o beneficiário entregue à municipalidade recursos financeiros destinados a custear medidas que resultarão em ganhos ou impactos positivos sobre o saneamento ambiental e a qualidade de vida urbana, como, por exemplo, a criação de "espaços públicos de lazer e áreas verdes", a criação de "unidades de conservação ou proteção de outras áreas de interesse ambiental", e a "proteção de áreas de interesse histórico, cultural ou paisagístico"[4].

A nosso ver, os Ministros deveriam ter dado mais atenção ao regime jurídico estabelecido concretamente no Estatuto da Cidade, pois é esse regime jurídico que indica com maior clareza que a parcela do solo criado é uma medida compensatória (compensatória de perdas urbanístico-ambientais) e não um tributo. De qualquer modo, os Ministros Ayres Britto, Ricardo Lewandowski e Menezes Direito proferiram votos escritos em que esse caráter de compensação urbanístico-ambiental resta corretamente afirmado.

[3] Cf. Art. 4º, V, *n*, da Lei 10.257/2001.
[4] Cf. Arts. 31 e 26 da Lei 10.257/2001.

III

O Ministro Eros Grau proferiu um substancioso voto como Relator do RE 397.047. Quase todo o seu voto foi destinado a demonstrar a natureza não tributária da parcela do solo criado, e essa demonstração foi desenvolvida, recorrendo-se a vários doutrinadores estrangeiros, a partir da distinção entre as figuras do ônus e da obrigação.

O voto demonstrou com muita proficiência que a parcela do solo criado encaixa-se no figurino conceitual do *ônus* (faculdade cujo exercício é necessário para a realização de um interesse próprio) e não no figurino conceitual da *obrigação* (prestação devida por alguém em razão da tutela de interesse alheio).

Já quanto à argumentação voltada a demonstrar o caráter necessariamente obrigacional (no sentido estrito) dos tributos, o Ministro Eros Grau fez afirmações que merecem algumas ponderações.

O voto lança mão do seguinte exemplo: como condição para poder exercer determinada atividade econômica, o particular deve recolher determinada quantia. Isto é, um ônus, um *ato necessário* para que o particular, "no futuro", continue a exercer aquela atividade econômica. Prosseguindo com o exemplo, afirma o Ministro Eros Grau que o mesmo particular, no desempenho de sua atividade econômica, pode auferir lucro, com o que assume a *obrigação* de pagar imposto de renda, um *ato devido,* que decorre do exercício da atividade econômica com resultado positivo, "em um determinado espaço de tempo, já transcorrido" (fl. 822).

O exemplo é de fato bem convincente, apontando o caráter obrigacional do imposto de renda, que nunca visaria garantir um interesse presente ou futuro do próprio contribuinte, mas sim a tutelar um interesse de outrem (Estado), tendo por fato gerador algo localizado no passado.

Mas o exemplo calha bem com os impostos, não com as taxas. Pense-se na taxa para emissão de passaporte, ligada ao exercício do poder de polícia. Obter um passaporte é um interesse e um direito do cidadão, ninguém há de negar; e o cidadão deve pagar a taxa como uma condição necessária - ainda que não suficiente - para que de fato realize esse direito. Também com relação a taxas pela prestação de serviços públicos, mostra-se presente a lógica do ônus: as custas recursais são um claro exemplo de ônus processual, e as custas recursais são *taxas* segundo a jurisprudência pacífica do STF.

Em certo trecho de seu voto, o Ministro Eros Grau afirma que a distinção entre ônus e obrigação também valeria para a taxa, e aduz (sem destaque no original):

> "Nela [taxa], o sujeito deve usar um determinado serviço público - mesmo porque *os remunerados por taxas são serviços públicos compulsórios* - ou desenvolve atividade sujeita a poder de polícia. Caracterizado aquele uso ou o exercício de tal atividade, surge a obrigação de pagamento da taxa. Os sujeitos em questão, em todas essas hipóteses, vinculados por dever ou obrigação, estão juridicamente compelidos ao cumprimento de seus respectivos objetos."

Não é certo que todos os serviços públicos remunerados por taxa sejam "compulsórios". Há muita controvérsia sobre o que significa o caráter compulsório de alguns serviços, mas há consenso quanto à noção de que a compulsoriedade do serviço é uma nota acidental, e não uma nota necessária em relação à cobrança das taxas[5]. Isso está claro no art. 79 do Código Tributário Nacional, ao se afirmar que a cobrança de taxa pela mera disponibilidade do serviço ocorre somente em relação aos serviços compulsórios, como se dá na taxa pela utilização potencial do serviço de extinção de incêndio, em vigor em Minas Gerais. Há serviços públicos não compulsórios que o legislador, mesmo sem estar obrigado a tanto, pode decidir submeter ao regime jurídico das taxas[6], e neste caso a taxa será cobrada somente pela utilização efetiva dos serviços, como condição necessária para que esses serviços sejam usufruídos pelo contribuinte.

Definido o ônus (em sentido estrito) como um vínculo jurídico imposto a um sujeito em prol de seus próprios interesses, e cujo inadimplemento não implica propriamente sanção, mas simples "não realização do direito pretendido" (voto do Ministro Eros Grau, fl. 816), pergunta-se: o que se passa com as custas iniciais/recursais não é exatamente isso? O que se passa com os emolumentos pagos a um cartório (que o STF reputa como taxas pela prestação de serviços) não é exatamente isso? O vínculo consistente na obrigação de pagamento de emolumentos cartorários pelo reconhecimento de firma é definido no interesse do próprio devedor dos emolumentos, que caso não honre esse vínculo simplesmente não terá a vantagem consistente em ter sua firma reconhecida, o que não é propriamente uma sanção. A extinção de um processo sem julgamento do mérito por falta de recolhimento de custas iniciais - ou o não processamento de um recurso por falta de recolhimento das custas recursais - também consubstancia a não realização de um direito (o direito de ação ou o direito de recorrer) e não propriamente uma sanção jurídica.

De modo que, o voto do Ministro Eros Grau conseguiu demonstrar com muita propriedade o caráter de ônus, ostentado pela parcela do solo criado. Mas não conseguiu demonstrar que a taxa nunca configura um ônus, e sempre configura uma obrigação, tomadas essas expressões em seu sentido estrito.

E com isso somos levados a concluir que o critério fundamental para afirmar a natureza não tributária da outorga onerosa do direito de construir não é o seu caráter de *ônus* (como algo contraposto à noção estrita de *obrigação*), e sim o seu caráter compensatório, a sua função de compensar, de propiciar uma contrapartida às perdas ou os impactos negativos - no caso concreto de natureza urbanístico-ambiental - gerados por determinada atividade econômica.

IV

O voto do Ministro Marco Aurélio no RE 226.942 revela algo muito curioso: em muitas situações, os Ministros do STF definem suas posições sobre determinado tema de relevância constitucional sem conhecer ou sem levar em conta o que a legislação infraconstitucional realmente dispõe sobre a matéria.

O voto do Ministro Marco Aurélio fundamenta-se em uma só ideia: a parcela do solo criado seria inconstitucional na medida em que configura um preço cobrado do particular para que esse se veja no direito de transgredir as posturas municipais que regulam os aspectos relacionados à construção civil: "quem paga tudo pode, inclusive, transgredir as posturas municipais" (fl. 659). Essa noção é repetida, com notável retórica, ao longo de todo o seu voto.

Ocorre que a norma legal em vigor que conceitua a parcela do solo criado e define seu regime jurídico desautoriza por completo as conclusões do Ministro Marco Aurélio.

O art. 28, *caput,* da Lei 10.257/2001 conceitua a outorga onerosa do direito de construir como a "contrapartida" que se deve pagar para que o direito de construir seja exercido "acima do coeficiente de aproveitamento básico" adotado pelo plano diretor do Município. Se as normas sobre a parcela do solo criado se resumissem a isso, e nada mais fosse disposto no Estatuto da Cidade, a teoria interpretativa do Minis-

[5] Sobre a compulsoriedade dos serviços e a cobrança das taxas, cf. AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro.* 14ª edição. São Paulo: Saraiva, 2008, pp. 33-40.

[6] Cf. AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro.* 14ª edição. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 45.

tro Marco Aurélio teria sentido, pois se poderia pensar que o legislador estaria abrindo as portas para que qualquer tipo de construção fosse autorizado, mesmo que resultasse em graves prejuízos para a qualidade de vida nas cidades. Mas o Estatuto da Cidade afirma expressamente que "o plano diretor definirá os limites máximos a serem atingidos pelos coeficientes de aproveitamento, considerando a proporcionalidade entre a infra-estrutura existente e o aumento de densidade esperado em cada área" (art. 28, parágrafo 3º).

Vale dizer: a parcela do solo criado corresponde, por expressa determinação legal da norma que define as diretrizes da política nacional de desenvolvimento urbano, à contrapartida que se deve pagar para que o direito de construir seja exercido "acima do coeficiente de aproveitamento básico", sempre se respeitando os limites máximos de tal coeficiente definidos no plano diretor, de forma a não permitir um adensamento desproporcional à infraestrutura urbana, que venha pôr em risco o direito à moradia, ao saneamento ambiental, à infraestrutura urbana, ao transporte, ao trabalho e ao lazer.

Se algum Município não respeitar esse dever legal de definir limites máximos para os coeficientes de aproveitamento, será o caso de censurar e remediar situações específicas, mas isso não autoriza a generalização e a classificação do instituto da outorga onerosa do direito de construir como uma "compra do direito de descumprir a lei".

O profundo conhecimento das normas constitucionais é estritamente necessário para se desempenhar com proficiência a jurisdição constitucional. Mas também o é o conhecimento das normas infraconstitucionais que delineiam o perfil dos institutos cuja constitucionalidade é submetida diuturnamente ao crivo do STF. Conhecer em detalhes o regramento legislativo infraconstitucional de determinada matéria submetida ao crivo do STF não é tarefa *menor* ou *prosaica.* Não censuramos o cânone de que não se deve interpretar a Constituição a partir da lei ordinária, e sim a lei ordinária a partir da Constituição. Mas esse cânone, para ser corretamente aplicado, supõe um conhecimento igualmente completo e aprofundado tanto da Constituição quanto da legislação ordinária. E isso não vem sendo feito pelos Ministros do STF.

10.2. Compensação Ambiental

Na ADI 3.378 (Relator Ministro Ayres Britto, *DJ* de 20.6.2008), discute-se a inconstitucionalidade da cobrança da chamada "compensação ambiental" prevista na legislação que criou o Sistema Nacional de Unidades de Conservação da Natureza - art. 36 da Lei 9.985/2000.

Como parcela da doutrina nacional considera que tal exação tem caráter tributário[7], justifica-se o exame, na presente obra, do pronunciamento do STF a respeito do tema[8].

O art. 36 da Lei 9.985/2000 determina que, caso se verifique pelas conclusões técnicas do Estudo/Relatório de Impacto Ambiental que determinado empreendimento gera "significativo impacto ambiental", em seu processo de licenciamento o órgão ambiental deverá exigir que o empreendedor apoie a implantação e a manutenção de uma unidade de conservação da natureza do Grupo de Proteção Integral (Estação Ecológica, Reserva Biológica, Parque Nacional, Monumento Natural ou Refúgio da Vida Silvestre).

O parágrafo 1º do art. 36 determina que esse apoio dar-se-á mediante destinação de recursos por parte do empreendedor, cujo valor mínimo corresponderá a 0,5% dos custos totais previstos para a implantação do empreendimento, e que esse percentual deve ser fixado pelo órgão licenciador "de acordo com o grau de impacto ambiental causado pelo empreendimento".

Na inicial da ADI 3.378, proposta pela Confederação Nacional da Indústria, sustenta-se que a cobrança teria a natureza de uma "indenização prévia, sem prévia mensuração e comprovação da ocorrência de dano", violando o princípio da legalidade, independência dos poderes, razoabilidade e proporcionalidade.

O Relator da ADI, Ministro Ayres Britto, julgou improcedente a ação, afirmando que a exação concretiza o princípio do usuário-pagador, um mecanismo de assunção de responsabilidade social pelos custos ambientais derivados da atividade econômica. A exação trataria de "partilhar os custos de medidas preventivas" (fl. 251), impondo ao empreendedor o dever de arcar "com os custos de prevenção, controle e reparação dos impactos negativos ao meio ambiente" (fl. 252).

O Ministro Marco Aurélio, segundo julgador a se pronunciar, centrou todo o seu voto na argumentação de que a exação equivale à exigência de uma indenização por danos ambientais, sem que se tenha apu-

[7] Cf. DOMINGUES, José Marcos. "O Supremo Tribunal e a Compensação SNUC. A ADI 3.378-DF". *Revista Direito GV* nº 9. São Paulo: Fundação Getulio Vargas, janeiro-junho de 2009, pp.125-146.

[8] Em estudo anterior, analisamos as diversas posições doutrinárias a respeito da compensação ambiental e concluímos pela negação da natureza tributária da exação (cf. GODOI, Marciano Seabra de. "A Compensação Ambiental Prevista na Lei 9.985/2000". *In:* FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e Limites da Tributação* - 2. São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 441-463.

rado nenhum dano concreto e já ocorrido. Além disso, a forma de cálculo seria abusiva, pois estabelece como base de incidência do percentual a ser fixado pelo órgão licenciador os custos totais para a implantação do empreendimento, "e não o possível dano verificado" (fl. 259). O Ministro Marco Aurélio também afirmou não conceber que "em se pagando, se possa implementar a degradação do meio ambiente" (fl. 269), e julgou procedente a ação para invalidar a cobrança.

Até a intervenção do Ministro Menezes Direito, terceiro julgador a votar, havia portanto duas compreensões sobre a natureza da exação: para o Ministro Ayres Britto, tratava-se de um "compartilhamento de despesas" por um dano concreto ao meio ambiente; para o Ministro Marco Aurélio, tratava-se de uma "indenização prévia" a ser fixada - com alta dose de subjetivismo da Administração e sobre uma base de incidência inapropriada - tendo em vista um dano ambiental "possível", ainda não concretizado.

O voto do Ministro Menezes Direito traçou o rumo a ser seguido pelo acórdão. Em primeiro lugar, afirmou que não se tratava de verba indenizatória e sim de verba compensatória, "porque visa preservar o meio ambiente e eventual empreendimento que possa causar o significativo impacto ambiental" (fl. 278). Em segundo lugar, o Ministro Menezes Direito considerou que era inconstitucional a disposição legal segundo a qual a exação nunca poderia ser inferior a 0,5% dos custos totais de implantação do empreendimento. O Ministro considerou que esse aspecto da lei "pode induzir a ideia de que, necessariamente, haverá sempre impacto ambiental, quando na realidade, pode não haver" (fl. 278).

O voto do Ministro Menezes Direito julgou parcialmente procedente a ação, mantendo a cobrança da exação, mas retirando do texto legal o trecho segundo o qual o montante "não pode ser inferior a meio por cento dos custos totais previstos para a implantação do empreendimento" (art. 36, parágrafo 1°, da Lei 9.985/2000). Vale dizer, o entendimento do Ministro Menezes Direito é de que o percentual pode ser menor que 0,5%, e o montante não precisa necessariamente ser calculado na forma de um percentual sobre o custo de implantação do empreendimento (fl. 281).

O Ministro Ayres Britto então decidiu reajustar seu voto para aderir ao voto do Ministro Menezes Direito. Os únicos que divergiram da maioria capitaneada pelo Ministro Menezes Direito foram os Ministros Marco Aurélio (que julgava procedente a ação com os argumentos apresentados acima) e Joaquim Barbosa. O Ministro Joaquim Barbosa afirmou que o único "senão" que via na norma em questão era o fato de não

haver fixação de um patamar máximo a ser pago pelo empreendedor. Seu voto encaminhou-se pela solução de "manter a norma em vigor, entendendo-se que a administração ambiental não poderá fixar percentual superior a meio por cento. Se o legislador não fixou patamar superior, penso que o administrador não poderá fazê-lo" (fl. 288).

Publicado o acórdão em que prevaleceu a corrente liderada pelo voto do Ministro Menezes Direito, a Confederação Nacional da Indústria e a Presidência da República opuseram embargos de declaração. A tônica de ambos os recursos é o vácuo legislativo criado pelo acórdão do STF, que ambas as partes interpretaram como uma decisão que excluiu a possibilidade de a compensação ambiental ser calculada na forma de um percentual sobre o custo total do empreendimento. Ambos os recursos pleiteiam que o STF determine que a pronúncia de inconstitucionalidade tenha efeitos *ex nunc,* não atingindo processos de licenciamento e pagamentos de compensações já efetuados nos termos da legislação então em vigor.

Os embargos de declaração foram protocolados em 2008, mas ainda não foram apreciados pelo plenário do Tribunal.

Exame crítico do acórdão e perspectivas para o desfecho do julgamento

Temos críticas a fazer em relação a diversos aspectos do acórdão da ADI 3.378. Mas antes de formulá-las, devemos reconhecer que, quanto ao ponto essencial da questão, o STF agiu corretamente, ou seja, manteve e deu respaldo constitucional à cobrança da exação, que é um instrumento fundamental para as ações e políticas públicas voltadas à manutenção da diversidade biológica no território brasileiro.

I

A primeira crítica a fazer é que os votos contidos no acórdão parecem não haver compreendido a natureza e a função *específica* da exação.

O Ministro Ayres Britto afirmou que a exação era "uma forma de compartilhamento de despesas com as medidas oficiais de específica prevenção ante empreendimentos de significativo impacto ambiental" (fl. 248). O Ministro Celso de Mello também dedicou o seu voto a ressaltar o pretenso aspecto *preventivo* da exigência, que teria "uma finalidade clara: prevenir o dano" (fl. 292).

Ocorre que, sendo uma *compensação,* a exação não tem por objetivo *prevenir* danos ambientais. Para prevenir danos ambientais, o órgão licenciador obriga o empreendedor a implementar "medidas mitigado-

ras preventivas", como por exemplo os "equipamentos de controle e sistemas de tratamento de despejos" que devem ser especificados no Estudo de Impacto Ambiental, conforme determina a Resolução Conama 1/1986 (art. 6º, III). Os Ministros não perceberam que estavam tratando de uma figura que se insere numa política de manutenção da biodiversidade e do patrimônio genético, de proteção de espécies ameaçadas, da diversidade de ecossistemas etc. (conforme o quadro geral traçado na Lei 9.985/2000), e que o objetivo da cobrança prevista no art. 36 é *específico:* obrigar o empreendedor que causa perdas à biodiversidade e ao patrimônio genético de determinada região do território nacional a *compensar* essas perdas na forma de apoio econômico à criação e manutenção de áreas especialmente protegidas, apoio que provocará ganhos de biodiversidade e preservação de ecossistemas em outras áreas do território nacional.

O Decreto que regulamentou a compensação ambiental em âmbito federal (Decreto 4.340/2002) explicitou que a fixação do montante da compensação ambiental será proporcional aos impactos negativos "não mitigáveis" por meio de medidas preventivas (art. 31 do Decreto 4.340, em sua redação original). Ou seja, a cobrança da compensação supõe necessariamente que as perdas que a mesma se propõe a compensar não poderão ser prevenidas ou evitadas. No Relatório de Impacto Ambiental, devem ser identificados os impactos negativos "que não puderam ser evitados, e o grau de alteração esperado" pelo empreendimento (art. 9º, VI, da Resolução Conama 1/1986). Para esses impactos negativos não mitigáveis, que por definição não podem ser enfrentados com medidas preventivas, existem as medidas compensatórias, gênero do qual é espécie a figura do art. 36 da Lei 9.985/2000.

Pense-se no licenciamento da construção de uma rodovia que cortará uma zona de floresta ou de mata nativa: a perda de biodiversidade que será provocada na região com a destruição de uma área de vegetação primária (por onde passarão as faixas de rolamento) constitui um impacto negativo que não pode ser totalmente evitado com uma medida mitigadora. Por isso, a medida tecnicamente correta para contrastar esse específico impacto negativo é a compensação, que obriga o empreendedor a garantir - em outra área geográfica - um ganho de biodiversidade representado pela implantação e apoio de unidades de conservação da natureza do grupo de proteção integral. No licenciamento dessa rodovia, haverá certamente a imposição ao empreendedor de medidas preventivas que se dirigem aos impactos mitigáveis (por exemplo, o risco de acidentes com derramamento de substâncias tóxicas), exigindo-se que o empreendedor adote medidas mitigadoras tanto preventivas (disponibilizar sinalização adequada, realizar um traçado apropriado para a pista), quanto corretivas (manter equipes de emergência em permanente prontidão).

Os Ministros tampouco puseram reparo na analogia que é possível fazer entre a parcela do solo criado - analisada pelo plenário em sessões ocorridas em fevereiro e março de 2008 (RE 387.047) - e a compensação prevista na lei do sistema nacional de unidades de conservação debatida no plenário em abril de 2008.

No caso da parcela do solo criado, analisado anteriormente, cobra-se de um empreendedor determinada quantia em dinheiro porque esse empreendedor realizará uma atividade que, não obstante se insira numa margem de tolerabilidade, resultará em impactos negativos sobre o saneamento ambiental e a qualidade de vida urbana, sendo que o valor arrecadado com a cobrança se destina obrigatoriamente a custear atividades que geram ganhos em termos de saneamento ambiental e qualidade de vida urbana (criação de espaços públicos de lazer e áreas verdes, implantação de equipamentos urbanos etc.). Analogamente, a exação prevista no art. 36 da Lei 9.985 é cobrada do empreendedor porque o mesmo realizará uma atividade que, mesmo cercada por diversas medidas mitigadoras definidas no licenciamento ambiental, ainda assim resultará em significativo impacto ambiental (especialmente em termos de perdas de biodiversidade), que deve ser compensado pelo empreendedor mediante a entrega de recursos que serão obrigatoriamente utilizados em medidas de apoio à biodiversidade, como são a criação e a manutenção das unidades de conservação.

Portanto, é necessário que, quando do julgamento dos embargos de declaração, os Ministros estejam cientes de que o art. 36 da Lei 9.985 não trata de medida de *compartilhamento de despesas de prevenção* de danos ambientais. A obrigação de compensar supõe necessariamente que o dano seja certo. O dano, no caso concreto, como fica absolutamente claro pela leitura dos atos normativos que definem a forma de cobrança da compensação ambiental pelo Ibama (vide Decreto Federal 6.848/2009), liga-se às perdas ambientais em termos de biodiversidade, preservação do patrimônio genético etc., que a realização do empreendimento *certamente* provocará em determinada região (conforme apurado em laudos técnicos periciais), perdas que as medidas mitigadoras não têm o condão de evitar. E a compensação, no caso concreto, consiste em obrigar o empreendedor a gerar ganhos da mesma natureza - biodiversidade, preservação do patrimônio genético etc. - em outra área do território nacional. Esse raciocínio simples, que é fundamental para se enten-

der a especificidade da medida, não foi exercitado de maneira clara e plenamente consciente por nenhum Ministro no acórdão da ADI 3.378.

II

A petição inicial da ADI 3.378 contém alguns argumentos especiosos. Veja-se o seguinte excerto (fl. 20, destaques no original):

> "Se a obrigação do empreendedor nasce *na potencialidade de dano significativo de seu empreendimento,* que só será licenciado se esse dano significativo for eliminado, ou, pelo menos, minorado ao máximo, conforme o EIA/Rima, surge aí um paradoxo!
>
> Quer dizer: *por que teriam os empreendedores de pagar a compensação ambiental,* ***na potencialidade de dano significativo de seu empreendimento,*** *se não causarão significativo impacto ambiental na operação de suas atividades, já que terão que ser eliminados ou mitigados ao máximo, nos termos do respectivo processo de licenciamento?*
>
> *Na verdade, a imposição da compensação ambiental se revela absolutamente destituída de causa!*
>
> Os danos que não puderem ser totalmente eliminados serão, certamente, *danos residuais certamente sem significação relevante e/ou que estão dentro dos limites permitidos pela legislação ambiental* (...)."

Os trechos acima estão repletos de erros e falsas premissas. Em primeiro lugar, não é verdade que a cobrança da compensação esteja vinculada a uma "potencialidade" de dano ambiental. A compensação é cobrada se e quando o órgão licenciador conclui, à luz dos estudos técnicos, que o empreendimento gera efetivamente um significativo impacto ambiental negativo sobre a biodiversidade, a preservação dos ecossistemas, a integridade de outras áreas especialmente protegidas etc. Não se trata de um dano potencial. Trata-se de um real e concreto impacto ambiental negativo provocado pelo empreendimento, detectado pelos estudos técnicos produzidos no licenciamento.

Em segundo lugar, não é verdade que no licenciamento ambiental se exija a eliminação dos impactos ambientais negativos que geram a cobrança da compensação ambiental. Os impactos ambientais que estão relacionados à cobrança da compensação são as perdas de biodiversidade de determinada região que não sejam passíveis de eliminação ou mitigação, por isso mesmo que se cobra uma "compensação" em relação a elas. Voltemos mais uma vez ao exemplo do licenciamento de uma rodovia que cortará uma zona de mata nativa: neste caso, a compensação ambiental se referirá às perdas tais como a redução do número de espécies ou de ecossistemas naquela região, que não sejam passíveis de eliminação ou mitigação. Daí a cobrança de uma "compensação".

O último parágrafo do trecho acima citado afirma que "os danos que não puderem ser totalmente eliminados serão, certamente, danos residuais certamente sem significação relevante". É de se perguntar: o dano que uma grande obra de infraestrutura gera em termos de redução da biodiversidade de determinada região é passível de eliminação por meio de medidas preventivas e repressivas? Naturalmente que não. Por mais que o empreendedor assuma o compromisso de cumprir uma série de medidas preventivas e repressivas, são inexoráveis as perdas em termos de redução de biodiversidade, interferência em paisagens notáveis etc. E acaso essas perdas em termos de redução de biodiversidade são "residuais, sem significação relevante"? É claro que não. Se tais perdas não fossem compensadas por ganhos em outras regiões de proteção especial, no médio e longo prazo os efeitos negativos sobre o meio ambiente seriam devastadores. Essa é a lógica da compensação ambiental, que a inicial da ADI não entendeu, ou não quis entender.

III

Lendo a íntegra do acórdão, vê-se claramente que o que motivou o Ministro Menezes Direito a propor que se retirasse do texto legal a referência ao valor mínimo de 0,5% sobre o custo total do empreendimento foi a intenção de deixar mais claro que a compensação somente será cobrada caso o órgão licenciador constate que o empreendimento causa "significativo impacto ambiental". Veja-se o que afirmou o Ministro às fls. 277-278:

> "No caso concreto, esse dispositivo, como está redigido, e o Ministro Ricardo Lewandowski teve a prudência de assinalar, pode induzir a ideia de que, necessariamente, haverá sempre impacto ambiental, quando, na realidade, pode não haver."

A intenção do Ministro é louvável, mas o texto original da lei já era absolutamente claro no sentido de que, não havendo a constatação de um "significativo impacto ambiental", não é caso de se cobrar a compensação ambiental.

A regra de um percentual mínimo para a cobrança da compensação foi seguramente afastada pelo acórdão. Mas o que dizer da base de cálculo eleita pela redação original da lei, os "custos totais previstos para a implantação do empreendimento"? Teria o acórdão "excluído" a possibilidade de se usar essa base de cálculo na cobrança da exação, como afirmam os embargos de declaração opostos pelas partes?

Pensamos que não. A corrente majoritária não afirmou que os custos totais de implantação do empreendimento não poderiam ser tomados como base de cálculo da exação. O que se excluiu foi a regra que obrigava os órgãos licenciadores a sempre utilizarem os custos totais do empreendimento como base de cálculo. A seguinte afirmação do Ministro Menezes Direito deixa isso muito claro (fl. 281): "(...) o que nós retiraríamos é a obrigatoriedade de ser sempre meio por cento do empreendimento. Retirar-se-ia também essa ideia de percentual. Poderia ser uma outra a forma (...)."

No final do acórdão há o registro de uma intervenção da Ministra Cármen Lúcia que volta a deixar isso muito claro. A Ministra se mostrou preocupada com a possibilidade de se interpretar o acórdão no sentido de que o tribunal houvera decidido que "era inconstitucional fixar percentual"; e esclareceu que o tribunal decidiu, isto sim, que "a fixação por percentual não é a única aceitável" (fl. 295).

Portanto, não nos parece que os embargos de declaração opostos pelas partes tenham razão quando afirmam que o STF vetou o uso dos custos do empreendimento como base de cálculo da exação. E por isso não procede o temor de que todos os licenciamentos e compensações processados com base no custo total do empreendimento poderiam vir a ser invalidados por força da decisão proferida na ADI 3.378.

IV

E o que dizer, no mérito, da utilização dos custos do empreendimento como base de cálculo da compensação ambiental? Seriam os custos de implantação uma grandeza razoavelmente adequada para se medir o significativo impacto ambiental negativo de um empreendimento econômico? Pensamos que sim, e argumentamos nesse sentido com base numa comparação entre a compensação ambiental em estudo e a exação prevista no art. 20, parágrafo 1°, da Constituição.

A exação prevista no art. 20, parágrafo 1° da Constituição foi apontada por parte da doutrina[9] como sendo um tributo, por se tratar de prestação pecuniária compulsória instituída em lei (neste caso, as Leis 7.990/1989 e 8.001/1990) que não constitui sanção por ato ilícito. Apreciando a questão, a Primeira Turma do STF (RE 228.800, Relator o Ministro Sepúlveda Pertence *DJ* de 16.11.2001,) afirmou sua natureza não tributária.

[9] Cf. XAVIER, Alberto. "Natureza Jurídica e Âmbito de Incidência da Compensação Financeira por Exploração de Recursos Minerais". *Revista Dialética de Direito Tributário* n° 29. São Paulo: Dialética, 1998, pp. 10-25.

Com efeito, tanto no caso da "compensação financeira" quanto no caso da "participação no resultado da exploração" dos recursos naturais, ambas figuras previstas no art. 20, parágrafo 1°, da Constituição, a "causa" da cobrança está ligada direta ou indiretamente à exploração do patrimônio da União, apontando para o caráter de receitas patrimoniais, que não se confundem com receitas tributárias.

Lendo o acórdão do RE 228.800, salta aos olhos a analogia entre a compensação financeira pela exploração de recursos naturais e a compensação ambiental analisada pelo STF na ADI 3.378. O RE 228.800 caracteriza a compensação financeira do art. 20, parágrafo 1°, da Constituição como uma compensação das perdas (de caráter mais genérico) representadas pelos problemas ambientais, sociais e econômicos advindos (para os Estados, Municípios ou Distrito Federal) da atividade econômica da exploração de minerais e outras riquezas naturais. No caso da compensação ambiental, a compensação se refere a perdas ambientais (de caráter mais específico) representadas pelos significativos impactos negativos e não mitigáveis (perda de biodiversidade) gerados por determinados empreendimentos econômicos. Enquanto a compensação financeira carreia recursos para que aqueles problemas gerais de ordem ambiental, social e econômica sejam enfrentados pelos Estados e Municípios atingidos pela exploração dos recursos minerais, a compensação ambiental carreia recursos para uma finalidade muito mais específica: criar e manter espaços territoriais especialmente protegidos em termos de biodiversidade (unidades de conservação do grupo de proteção integral), gerando ganhos que possam compensar os impactos negativos não mitigáveis dos empreendimentos econômicos.

O acórdão do RE 228.800 lança luzes sobre o problema da legitimidade da base de cálculo da compensação ambiental ora em análise. O Ministro Sepúlveda Pertence afirmou - a nosso ver com inteira razão - que seria inválido que o valor da compensação financeira pela exploração dos recursos naturais fosse "fixado em função do faturamento [das empresas exploradoras dos recursos], que nada tem a ver com as perdas a que alude implicitamente o art. 20, parágrafo 1° da Constituição" - fl. 485[10].

Neste sentido, a compensação ambiental do art. 36 da Lei 9.985/2000 seria certamente inválida se o legislador definisse que a mesma seria

[10] O STF concluiu que a Lei 7.990/1989 instituiu a figura da "participação no resultado" da exploração dos recursos naturais (tendo por base o faturamento das empresas exploradoras), e não a figura da "compensação financeira" pela exploração daqueles recursos.

definida como um percentual do faturamento a ser gerado pelo empreendimento. Mas a apuração quantitativa da compensação ambiental, na forma originária do art. 36, parágrafo 1º, da Lei 9.985/2000, leva em conta "o grau de impacto ambiental causado pelo empreendimento" (que fará variar para mais ou para menos o percentual da compensação) e o vulto desse mesmo empreendimento, o custo total de implantação.

José Marcos Domingues, censurando a referência do art. 36 da Lei 9.985/2000 ao custo dos empreendimentos, afirma que ilustres economistas e juristas que estudaram o tema das compensações ambientais chegaram à conclusão de que o impacto ambiental deve ser medido pelo "custo da recomposição do meio ambiente", e não pelo custo do empreendimento econômico ou "da intervenção empresarial no Meio Ambiente"[11].

É fora de dúvida que, no plano teórico, o significativo impacto ambiental gerado pela perda de biodiversidade provocada por um empreendimento em determinada área geográfica deve ser calculado pelo custo de recomposição dessa perda ambiental em outra área geográfica. Contudo, na prática, o cálculo desse custo de recomposição ambiental poderá se guiar por diversas metodologias, que poderão chegar a resultados bem distintos.

Parece-nos que a Lei 9.985/2000, ao eleger o custo de implantação do empreendimento como base de cálculo para a exação, se guiou pela praticidade e pela presunção razoável de que, conforme argumenta a Presidência da República em seus embargos de declaração, "o custo do empreendimento mantém relação direta com o seu porte e, consequentemente, com o impacto ambiental por ele ocasionado"[12]. De todo modo, relembre-se que o custo do empreendimento não é o único fator eleito pela lei para determinar a quantia da compensação: o grau do impacto ambiental do empreendimento também influencia muito o valor da compensação, fazendo crescer ou diminuir a alíquota aplicável sobre o custo de implantação do empreendimento (vide Decreto 6.848/2009). Portanto, pensamos que a base de cálculo eleita pela Lei 9.985 cumpre satisfatoriamente o requisito exigido pelo Ministro Sepúlveda Pertence em seu voto no RE 228.800 (fl. 484): que a perda (presumida pela norma que institui a obrigação de compensação) seja o "pressuposto" e a "medida" das compensações exigidas daqueles cujas atividades provocaram as referidas perdas.

[11] DOMINGUES, José Marcos. "O Supremo Tribunal e a Compensação SNUC. A ADI 3.378-DF". *Revista Direito GV* nº 9. São Paulo: Fundação Getulio Vargas, janeiro-junho de 2009, p. 133.

[12] Cf. DOMINGUES, José Marcos. "O Supremo Tribunal e a Compensação SNUC. A ADI 3.378-DF". *Revista Direito GV* nº 9. São Paulo: Fundação Getulio Vargas, janeiro-junho de 2009, p. 132.

V

Quanto ao voto do Ministro Joaquim Barbosa, estamos de acordo no que diz respeito à sua afirmação de que, se se retira da lei a regra segundo a qual a compensação ambiental será calculada na forma de um percentual variável sobre os custos do empreendimento, a lei deixa de fixar qualquer parâmetro objetivo para o cálculo da exação, podendo-se resvalar para "uma delegação em aberto" (fl. 288).

Mas estamos em desacordo quanto à proposta do Ministro Joaquim Barbosa de interpretar a disposição legal no sentido de que "a administração ambiental não poderá fixar percentual superior a meio por cento" (fl. 288). Como o Ministro Joaquim Barbosa considerou constitucional o piso de 0,5%, tal como determinado na lei, sua proposta de "interpretação conforme" equivalia a transformar a compensação ambiental num percentual fixo (0,5%) sobre os custos de cada empreendimento. Mas aí, então, não se teria uma compensação calculada em função do maior ou menor impacto ambiental de cada empreendimento, como corretamente observou o Ministro Menezes Direito, discordando da proposta do Ministro Joaquim Barbosa (fl. 289).

No âmbito federal, a legislação aprovada em 2009 (Decreto 6.848), portanto após o julgamento da ADI, determinou que a alíquota da compensação ambiental variará entre 0 e 0,5%, conforme o impacto negativo do empreendimento sobre a biodiversidade, o comprometimento que o empreendimento provoque em relação a áreas de proteção prioritária, e a influência que o empreendimento provoque negativamente sobre unidades de conservação já existentes. Portanto o percentual de 0,5% deixou de ser piso e passou a ser teto.

Levando em conta: *(a)* a intenção do voto do Ministro Menezes Direito; *(b)* as ponderações do Ministro Joaquim Barbosa comentadas acima; e *(c)* a presunção razoável de que o custo do empreendimento revela aproximadamente seu porte físico, o qual por sua vez revela aproximadamente o impacto ambiental do empreendimento em termos de perdas de biodiversidade, pensamos que a solução correta seria o STF promover uma "interpretação conforme", no sentido de simplesmente retirar do texto legal a referência ao piso de 0,5%, mantendo-se, contudo, a base de cálculo mencionada na lei, ou seja, os custos de implantação do empreendimento.

VI

No futuro julgamento dos embargos de declaração opostos pelas partes, é muito importante que os Ministros estejam cientes da forma de cálculo da compensação ambiental que é atualmente utilizada pelos órgãos ambientais licenciadores.

Lendo, por exemplo, o conteúdo do Decreto (federal) 6.848/2009 ou do Decreto mineiro 45.175/2009, os Ministros constatarão, em primeiro lugar, que os impactos que a compensação ambiental procura compensar são relacionados principalmente à perda de biodiversidade, à interferência negativa do empreendimento em zonas especialmente protegidas e preservadas, e às influências negativas do empreendimento sobre unidades de conservação já existentes.

Em segundo lugar, os Ministros poderão observar que há uma lógica racional nos fatores técnicos elegidos nestes decretos para elevar ou diminuir o percentual da compensação ambiental, não havendo o subjetivismo apontado na inicial da ADI 3.378.

Finalmente, os Ministros poderão constatar que as administrações não levam em conta, na base de incidência, todo e qualquer item do custo de implantação do empreendimento. No caso do decreto federal, não se incluem nessa base de incidência os "investimentos referentes aos planos, projetos e programas exigidos no procedimento de licenciamento ambiental para mitigação de impactos causados pelo empreendimento, bem como os encargos e custos incidentes sobre o financiamento do empreendimento" (art. 2º do Decreto 6.848/2009). No caso do decreto que regulamenta a cobrança da compensação ambiental em Minas Gerais, não compõem a base de incidência da compensação ambiental os "investimentos que possibilitem alcançar níveis de qualidade ambiental que superem as exigências estabelecidas pela legislação vigente" (art. 10 do Decreto mineiro 45.175/2009).

Essas exclusões regulamentares quanto à base de incidência da compensação ambiental decorrem de uma interpretação inteligente do art. 36 da Lei 9.985, e reforçam ainda mais a razoabilidade da presunção legal de que o custo de implantação do empreendimento é um dos fatores que podem medir, ainda que indireta e aproximativamente[13], o

[13] Exatamente pelo caráter indireto e aproximativo do custo de implantação do empreendimento, é que a Lei 9.985 determina que sobre esse custo de implantação se aplique uma alíquota variável em função do grau de impacto de cada empreendimento, grau de impacto que será apurado por critérios objetivos como a interferência do empreendimento em sítios paleontológicos, em unidades de conservação de proteção integral etc. Assim, conclui-se que empreendimentos com o mesmo custo de implantação de fato ficarão sujeitos a compensações ambientais com quantias muito distintas.

impacto ambiental em termos de perda de biodiversidade nas zonas atingidas pelo empreendimento.

10.3. Encargos Tarifários de Energia Elétrica

No julgamento do RE 541.511 (Relator Ministro Ricardo Lewandowski, *DJ* de 26.6.2009), o plenário decidiu por unanimidade que não têm natureza tributária os encargos tarifários de energia elétrica definidos pela Agência Nacional de Energia Elétrica (Resolução 249/2002) com base nos arts. 1º e 2º da Lei 10.438/2002. O Relator argumentou que os encargos seriam destituídos de compulsoriedade, pois os consumidores "poderiam valer-se de outros meios para obtenção de energia elétrica que não a proveniente do Sistema Interligado Nacional" (fl. 1.196). Além disso, o Relator afirmou que a noção de tarifa ou preço público teria sofrido alteração com a promulgação da Constituição de 1988, tendo sido sua conceituação alargada para admitir maior liberdade do legislador na fixação da "política tarifária" mencionada no art. 175, III, da Constituição. O voto do Relator foi apoiado por todos os demais Ministros. O Ministro Marco Aurélio também acompanhou a conclusão do Relator, mas discordou do argumento de que não haveria obrigatoriedade na utilização da energia elétrica proveniente do Sistema Interligado Nacional (fl. 1.214).

Exame crítico do acórdão

I

Parece-nos correta a conclusão do voto do Ministro Ricardo Lewandowski, de que os encargos definidos pela Aneel com base na Lei 10.832 têm natureza de *tarifas* e não de *tributos*. Mas não nos parece correto um dos argumentos mencionados no voto do Relator: o argumento de que os encargos não configurariam tributos "porquanto os consumidores poderiam valer-se de outros meios para a obtenção de energia elétrica que não a proveniente do Sistema Interligado Nacional, mediante geradores próprios, por exemplo" (fl. 1.196). Vale dizer, segundo esse argumento, o caráter não tributário das exações decorreria "do caráter facultativo da fruição do bem que remuneram" (fl. 1.198).

Em primeiro lugar, é de um crasso irrealismo sustentar que todo e qualquer consumidor de energia elétrica tem a faculdade ou a opção de produzir sua própria energia elétrica, à margem do Sistema Interligado

Nacional. Grandes indústrias podem optar por realizar investimentos para gerar energia própria, mas para a imensa maioria dos consumidores residenciais, o consumo de energia é uma *necessidade* que não pode ser de fato realizada a não ser adquirindo energia elétrica das distribuidoras que compõem o Sistema Interligado Nacional. Isso não passou despercebido ao Ministro Marco Aurélio, que, apesar de apoiar a conclusão do voto do Ministro Relator, consignou que "a obrigatoriedade decorre da ordem natural das coisas (...) do que é praticado usualmente" (fl. 1.214).

De qualquer modo, ainda que se parta da premissa de que o cidadão comum seja efetivamente livre para decidir não adquirir energia elétrica das distribuidoras do Sistema Nacional Interligado, não se nos afigura correto tomar a compulsoriedade de determinado ato de consumo como critério para definir o caráter tributário de uma exação. Vejamos um exemplo. Caso um Município decida fixar uma taxa (com fato gerador, base de cálculo e contribuintes fixados em lei municipal) pelo fornecimento da via impressa do *Diário Oficial* do Município, ter-se-á induvidosamente um tributo, não obstante a compra do *Diário Oficial* seja desprovida de qualquer caráter compulsório. Uma empresa, um cidadão ou um escritório de advocacia adquirirá a via impressa do *Diário Oficial* somente caso seja de seu interesse, podendo, se quiser, abster-se da compra e consultar a via eletrônica do *Diário Oficial* disponível na internet. Essa é uma situação simples e verossímil, a indicar que pode haver tributo mesmo que haja "facultatividade da fruição do bem que remunera". Nesse exemplo, o caráter compulsório da taxa não se refere ao ato de comprar ou não o Diário, e, sim, ao fato de que os elementos da obrigação de pagar a exação são definidos pela lei do Município - e não por um contrato.

Há outra afirmação problemática no voto do Ministro Ricardo Lewandowski (fl. 1.195):

> "Se a alguém é dado optar por certo comportamento dentre vários outros igualmente possíveis, e estando um ou mais deles liberados do pagamento de determinada obrigação pecuniária, a submissão ao ônus passa a ter caráter voluntário, o que não se coaduna com o conceito de tributo."

O comportamento consistente em entesourar riqueza com a propriedade de bens imóveis é tributado (IPTU, ITR). Uma opção racional a esse comportamento é o entesouramento mediante a propriedade de barras de ouro a serem custodiadas em um banco, propriedade que não é tributada. Nem por isso alguém sustentará que o imposto sobre a propriedade de imóveis não tem natureza tributária. O fato de o IPTU ser

compulsório nada tem a ver com as pessoas terem ou não liberdade para decidir se serão proprietárias de imóveis. O IPTU é compulsório porque os elementos da obrigação são todos fixados em lei e não decorrem de um contrato.

É certo que a jurisprudência do STF[14] considera que deve ser obrigatoriamente remunerada por taxa - e não por tarifa - a prestação, diretamente pelo Estado, de serviços essenciais que atendem em primeiro plano aos interesses da coletividade, como o serviço de coleta de lixo ou de esgotamento sanitário. Em casos assim, se a legislação impede - a bem da segurança ou da saúde pública - que os cidadãos utilizem outro meio para se desfazerem de seu lixo ou de seu esgoto que não o meio oferecido pelo serviço estatal, a jurisprudência do STF entende que o regime jurídico da exação deve ser o da taxa (reserva legal, anterioridade etc.), não se permitindo ao Estado cobrar tarifas contratuais[15].

Mas daí não se pode concluir - como concluiu o Ministro Ricardo Lewandowski - que não se possa cobrar taxa nos casos em que a utilização ou não do serviço seja de livre opção do contribuinte, como se a falta de compulsoriedade na utilização do serviço determinasse necessariamente o caráter não tributário de sua remuneração. Admitindo como verdadeira a premissa do Ministro Lewandowski, no sentido de que a utilização pelo consumidor da energia elétrica oferecida pelo Sistema Interligado Nacional não é compulsória e sim voluntária, pergunta-se: acaso não poderia a União explorar diretamente o serviço, sem ânimo lucrativo, instituindo em lei uma taxa a ser cobrada daqueles consumidores que demandassem o fornecimento de energia elétrica? Claro que sim[16], e neste caso ter-se-ia inegavelmente uma exação de caráter tributário, apesar do caráter pretensamente facultativo da fruição do bem. Ter-se-ia uma taxa em virtude do caráter legal, e não contratual, da definição de seus elementos (fato gerador, base de cálculo, contribuintes etc.)[17].

[14] Vide o acórdão do RE 89.876 (Relator Ministro Moreira Alves, *DJ* de 10.10.1980).

[15] Cf. GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, Igualdade e Direito Tributário.* São Paulo: Dialética, 1999, pp. 335-338.

[16] Ainda que na presente quadra histórica nem se cogite sobre isso, o fato é que a Constituição permite que a União explore *diretamente* os serviços de energia elétrica a serem prestados aos consumidores (art. 21, XII, *b*, da Constituição).

[17] Luciano Amaro afirma com razão que "há situações em que o legislador (à vista da execução pelo Estado de um serviço divisível) só tem a via da taxa. Noutros casos, *para os quais seja possível o preço público,* o legislador pode optar entre adotar o regime jurídico das taxas ou o dos preços públicos" (AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro.* 14ª edição. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 45) Essa livre opção do

II

No caso concreto dos encargos examinados no RE 541.511, a jurisprudência do STF já indicava claramente que se tratava de adicionais tarifários e não de tributos. Antes da cobrança desse encargos[18] que a Aneel definiu com base na delegação contida nos arts. 1º e 2º da Lei 10.438/2002, a União já havia cobrado, para fazer face aos riscos de colapso do setor elétrico, as *tarifas especiais* previstas na Medida Provisória 2.152-2/2001.

Essas tarifas especiais, consistentes em acréscimos impostos a determinados consumidores que não atingissem as metas de redução do consumo, destinavam-se a financiar custos adicionais das concessionárias, provocados pela crise do "apagão", e também a ressarcir as concessionárias pelos bônus que a mesma Medida Provisória concedia aos consumidores que cumprissem determinadas metas de redução de consumo, bônus que consistiam em redução de tarifas.

No julgamento da Medida Cautelar na ADC 9, finalizado em 28 de junho de 2001 (Relator Ministro Néri da Silveira, *DJ* de 23.4.2004), dois Ministros (Néri da Silveira e Marco Aurélio) consideraram que as tarifas adicionais previstas na MP não eram verdadeiras tarifas, e, sim, tributos, pois não se limitavam a remunerar o fornecimento de energia elétrica no contexto do equilíbrio econômico do contrato de concessão (que seria a função da tarifa), possuindo objetivo e destinação diversa: objetivavam a redução do consumo de energia elétrica e se destinavam a custear os bônus concedidos pelo legislador aos consumidores cumpridores das metas de redução do consumo. Contudo, a opinião da maioria foi no sentido de que, com a Constituição de 1988, a figura da tarifa perdeu sua conotação exclusivamente contraprestacional, para adquirir também características de "preço político", permitindo-se seu uso, por assim dizer, "extrafiscal". Nas palavras do Ministro Moreira Alves, que viu uma substancial diferença entre o conteúdo do art. 167 da Carta de 1969 e o conteúdo do parágrafo único do art. 175[19] da Constituição de

legislador entre taxa ou tarifa, que em relação ao caso do fornecimento de energia elétrica já foi afirmada expressamente no acórdão do RE 89.876, foi implicitamente negada no voto do Ministro Ricardo Lewandowski, que do pretenso caráter voluntário da fruição do fornecimento de energia elétrica concluiu pela automática impossibilidade de se ter uma taxa como sua contraprestação.

18 Encargo de capacidade emergencial, encargo de aquisição de energia elétrica emergencial e encargo de energia livre adquirida no Mercado Atacadista de Energia Elétrica - MAE.

19 Impressionou muito aos Ministros o fato de o inciso III do parágrafo único do art. 175 determinar que a lei "disporá sobre política tarifária".

1988: "hoje, com a política tarifária (...) o preço público tem também o caráter político".

Ora, se as tarifas especiais ou sobretarifas da MP 2.152-2 examinadas na ADC 9 haviam sido consideradas pelo STF como tarifas e não como tributos, mesmo com sua destinação tão heterodoxa (custear os bônus concedidos pelo legislador aos consumidores cumpridores das metas de redução do consumo), era mais do que natural que os encargos da Lei 10.438/2002 (cuja destinação se resumia a fazer face a novos investimentos em energia termelétrica como decorrência da diminuição da geração das usinas hidrelétricas) também fossem tidos como tarifas, algo que a inicial da ADI 2.693 (ajuizada contra o art. 1º da Lei 10.438/2002) ignorou por completo.

10.4. Contribuição *Voluntária* como Alternativa ao Recolhimento do ICMS

Vigorava na legislação tributária do Mato Grosso do Sul uma regra de diferimento do ICMS em operações internas com produtos agropecuários. Posteriormente, o legislador estadual (Lei 1.963/1999) criou um fundo para desenvolver ações de melhoria das rodovias estaduais, e para arrecadar recursos para o referido fundo engendrou uma regra que passou a condicionar a fruição daquele diferimento do ICMS ao recolhimento, pelo contribuinte do ICMS, de uma *contribuição voluntária* destinada a financiar despesas com a construção, manutenção, recuperação e melhoramento das rodovias estaduais. Vale dizer: de acordo com a nova regra, o contribuinte poderia optar entre pagar o ICMS devido na operação que praticou, ou pagar uma contribuição, cujo valor era previsto em lei. Caso pagasse a contribuição, aplicar-se-lhe-ia o diferimento do ICMS.

Na ADI 2.056, argumentou-se que a contribuição prevista na Lei 1.963/1999 teria natureza de imposto e teria sido instituída com violação a diversos preceitos constitucionais, dentre eles a regra que reserva somente à União a competência para criar novos impostos (art. 154, II, da Constituição) e a regra segundo a qual o legislador não pode vincular a receita de impostos a órgão, fundo ou despesa (art. 167, IV, da Constituição). Também se argumentou que a norma teria violado a não cumulatividade do ICMS (página 26 da inicial da ADI), pois obrigou os contribuintes, caso não pagassem a contribuição, a recolher o ICMS "em agências fazendárias ou postos fiscais, no ato de saída das mercadorias dos estabelecimentos agropecuários" (art. 10, parágrafo único, da Lei 1.963), sem a possibilidade de efetuar as compensações de créditos do imposto relativos a operações anteriores.

No julgamento da medida cautelar (ADI MC 2.056, Relator Ministro Néri da Silveira, *DJ* de 3.10.2003), o entendimento majoritário foi o de que a contribuição instituída pela Lei 1.963 não teria natureza tributária, pois não se tratava de uma exigência compulsória, e, sim, voluntária. A maioria dos Ministros considerou que a legislação teria tão somente transformado um diferimento de ICMS que era incondicionado, num diferimento de ICMS que passou a ser condicionado - condicionado ao pagamento da contribuição. Quanto à alegação de violação da não cumulatividade, o Ministro Relator afirmou que o agropecuarista que optasse por não pagar a contribuição deveria pagar o ICMS devido sobre suas operações, "abatendo, inclusive, o valor dos créditos fiscais acaso existentes em seu favor por decorrência de operações ou prestações anteriores" (fl. 164).

Ficaram vencidos os Ministros Marco Aurélio e Moreira Alves. O primeiro afirmou que a contribuição tinha sim a nota da compulsoriedade, pois seu não recolhimento "acarretará graves consequências aos contribuintes, no que concerne ao montante de ICMS a pagar" (fl. 203). O segundo não chegou a afirmar que a contribuição era um tributo, mas a considerou um expediente "para aumentar a receita" de forma "intimamente ligada ao sistema tributário" (fl. 206).

No julgamento do mérito da ação (ADI 2.056, Relator Ministro Gilmar Mendes, *DJ de* 17.8.2007), o Relator limitou-se a confirmar o entendimento manifestado pelo Relator por ocasião do julgamento da medida cautelar, julgando-se improcedente a ação. Contra o voto vencido do Ministro Marco Aurélio, prevaleceu o entendimento no sentido da constitucionalidade da norma, afirmando-se que a referida contribuição não teria natureza tributária, e por isso não se submeteria aos limites constitucionais do poder de tributar.

Exame crítico do acórdão

O julgamento do mérito da ADI 2.056 foi extremamente superficial. O resultado do julgamento poderia ter sido outro se os Ministros houvessem ido mais a fundo na análise da Lei 1.963/1999, do Estado do Mato Grosso do Sul.

A Lei 1.963 criou um fundo (Fundersul) destinado a adquirir equipamentos e a realizar obras de construção, manutenção e recuperação de rodovias estaduais. As principais fontes de recursos para o Fundersul eram duas contribuições bastante curiosas.

A primeira contribuição se dirigia aos produtores rurais que realizam as primeiras etapas da cadeia de produção e circulação de produtos agropecuários. Até a edição da Lei 1.963, essas primeiras etapas,

internas ao Estado do Mato Grosso do Sul, eram beneficiadas pelo diferimento do ICMS. Ou seja, o imposto não era exigido dos produtores rurais que vendiam produtos a estabelecimentos que posteriormente iriam revender os produtos para fora do Estado. A cobrança do imposto era diferida: não era feita na operação interna antecedente, e sim na operação interestadual, posterior. Neste diferimento - que é bastante comum e apresenta casos similares em todos os Estados da federação, o Estado não abre mão de qualquer parte da arrecadação do ICMS, simplesmente posterga sua cobrança para uma etapa posterior, a etapa em que o produto é vendido para outro Estado.

E o que fez a lei que criou ou Fundersul? Ao invés de pura e simplesmente obrigar os produtores rurais a pagarem a contribuição para o Fundo, a lei estabeleceu que o pagamento da contribuição era condição necessária para que os produtores rurais pudessem usufruir do diferimento. E estabeleceu mais: caso o produtor rural não pagasse *voluntariamente* a contribuição, teria que pagar o ICMS devido em sua operação no momento do "ato de saída das mercadorias dos estabelecimentos agropecuários", numa agência fazendária ou posto fiscal (art. 10, parágrafo único, da Lei 1.963). Essa obrigatoriedade de pagar o imposto a cada nova saída, num posto fiscal, significa que para essa indicência de ICMS o Estado não admite compensações, ao contrário do que ocorre no regime normal de apuração do imposto, em que o ato de saída das mercadorias não marca o momento do pagamento, e, sim, o momento do fato gerador do imposto, que é apurado - pelo confronto de débitos e créditos - ao longo de uma quinzena ou outro período de tempo.

A segunda contribuição criada pela Lei 1.963 se dirigia a um público mais específico: os frigoríficos responsáveis pelo abate de gado bovino e bufalino. A lei primeiro prevê um benefício fiscal - concessão de crédito presumido - que reduz sensivelmente o valor do ICMS a pagar nas operações do frigoríficos (art. 12), mas em seguida afirma que a utilização do crédito presumido está condicionada ao pagamento de uma contribuição ao Fundersul, "de importância equivalente a até cinquenta por cento do valor do imposto efetivamente devido" (art. 13, I, da Lei 1.963).

Percebe-se claramente o seguinte: a intenção do legislador mato-grossense-do-sul (que certamente era a intenção do Executivo) era arrecadar recursos que fossem diretamente para um fundo específico destinado a obras rodoviárias; indo diretamente para o Fundo, o Estado não precisaria dividir os recursos com os Municípios, tal como ocorre com o ICMS. Mas tais recursos não poderiam ser arrecadados de forma cla-

ramente compulsória pelo Estado, pois lhe faltaria competência legislativa para tanto.

Engendraram-se então dois expedientes. O primeiro expediente consistiu na imposição legal de um aumento da carga tributária do ICMS sobre os produtores agropecuários, prevendo-se que tal aumento poderia ser evitado caso se pagasse uma contribuição, a contribuição destinada ao Fundo. O segundo expediente consistiu na previsão de uma diminuição da carga tributária do ICMS dos frigoríficos, condicionando-se tal diminuição ao pagamento de uma contribuição (calculada sobre o valor do imposto devido na operação), também destinada ao Fundo.

A maioria dos Ministros do STF (com exceção dos Ministros Moreira Alves e Marco Aurélio) considerou que a contribuição não era compulsória, e, sim, voluntária. Mas vejamos a situação mais de perto.

No caso dos produtores agropecuários em geral (primeira contribuição), a situação em que a Lei 1.963 os deixou era a seguinte: ou pagavam a contribuição (cujo valor era previsto em lei e correspondia a percentuais da Unidade Fiscal de Referência do Mato Grosso do Sul multiplicados por cabeças de gado ou toneladas de produção agrícola), ou então teriam que se sujeitar a um recolhimento anômalo de ICMS (pagamento a cada saída do produto, sem possibilidade de compensações) que aumentaria sensivelmente o custo do produto e provocaria grave perda de competitividade para o produtor. Ora, o legislador pode não ter obrigado formalmente os produtores a pagarem a contribuição, mas certamente os constrangeu economicamente a fazê-lo.

No caso dos frigoríficos (segunda contribuição), a Lei 1.963 propôs a tais contribuintes uma troca irrecusável: os contribuintes deixavam de pagar parcela do ICMS devido sobre suas operações, mas em compensação teriam de destinar parte deste ganho tributário ao Fundo criado pela lei. Tratou-se de uma hábil transmudação de ICMS em contribuição voluntária para determinado fundo, com danos aos municípios do Estado (que receberiam parte da arrecadação do ICMS, mas não da contribuição) e à regra constitucional de vedação de vinculação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa (art. 167, IV, da Constituição).

O legislador mato-grossense-do-sul, sem dúvida guiado por hábeis assessores, realizou planejamento tributário artificioso, de fazer inveja aos mais ousados contribuintes, numa curiosa demonstração de que a fraude à lei não é expediente de que se valem somente alguns contribuintes; também o Fisco e o legislador lançam mão de tais meios tortuosos de cumprir a letra da lei ao mesmo tempo em que desrespeitam seu sentido prático.

Os relatores da ADI 2.056, Ministros Néri da Silveira (cautelar) e Gilmar Mendes (mérito), não ficaram senão na superfície do problema, deixando-se prender pela armadilha do legislador mato-grossense-do-sul, que engendrou meios artificiosos para criar uma exação aparentemente voluntária e para transmudar - com um abusivo crédito presumido condicionado ao pagamento de contribuição - parcelas de ICMS em contribuições pretensamente voluntárias.

O Ministro Moreira Alves foi o único que percebeu que, por assim dizer, *havia algo de podre no reino da Dinamarca.* Analisando a contribuição dirigida aos produtores agropecuários, o Ministro percebeu que, ao pagarem a contribuição, os produtores não reduziam sua carga tributária, mas garantiam que a mesma não aumentasse. Afirmou o experiente magistrado:

> "Não há dedução no ICMS. Ele é totalmente devido, e, em contrapartida, se estabelece, inclusive com alíquotas com referência à unidade fiscal, uma contribuição que não é, evidentemente, uma contribuição tributária, mas uma contribuição que está intimamente ligada ao sistema tributário. É constitucional utilizar-se de uma técnica dessa natureza para aumentar a receita? Pelo menos em face do princípio da razoabilidade tenho seríssimas dúvidas a respeito dessa prática, que poderá alastrar-se pelo Brasil com relação a todos os tipos de técnica tributária para aumentar a arrecadação.
>
> Assim, com a devida vênia do eminente Ministro-Relator, defiro a liminar."

Houvera o Ministro Moreira Alves participado do julgamento do mérito da ADI, talvez pudesse ter sido desarmada a armadilha engendrada habilmente pelo legislador mato-grossense-do-sul.

Referências Bibliográficas

AMARO, Luciano. "O Imposto de Renda e os Princípios da Irretroatividade e da Anterioridade". *Revista de Direito Tributário* nº 25/26. São Paulo: RT, 1983.
–. *Direito Tributário Brasileiro,* 14ª edição. São Paulo: Saraiva, 2008.

ANDRADE, Fábio Martins. "A Declaração de Inconstitucionalidade do Funrural sobre a Receita de Comercialização de Produtos Rurais e a Inadequação de sua Modulação Temporal". *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 178. São Paulo: Dialética, 2010.
–. *Modulação em Matéria Tributária: o Argumento Pragmático ou Consequencialista de Fundo Econômico e as Decisões do STF.* São Paulo: Quartier Latin, 2011.

ATALIBA, Geraldo. *Lei Complementar na Constituição.* São Paulo: RT, 1971.
– "IPTU - Progressividade". *Revista de Direito Tributário* nº 56. São Paulo: RT, abril-junho de 1991.
–; e BARRETO, Aires F. "Substituição e Responsabilidade Tributária". *Revista de Direito Tributário* nº 49. São Paulo: RT, 1989.
–; e GIARDINO, Cleber. "ICM e IPI - Direito de Crédito - Produção de Mercadorias Isentas ou Sujeitas à Alíquota 'Zero'". *Revista de Direito Tributário* nº 46. São Paulo: RT, 1988.

ÁVILA, Ana Paula. *Modulação de Efeitos Temporais pelo STF no Controle de Constitucionalidade.* Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de tributar,* 8ª edição atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARRETO, Aires F. *Curso de Direito Tributário Municipal.* São Paulo: Saraiva, 2009.

BARROSO, Luís Roberto. "Os Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade no Direito Constitucional". *Revista dos Tribunais - Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política* nº 23. São Paulo: RT, 1998.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Financeiro e Tributário,* 5ª edição. São Paulo: Saraiva, 1997.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional,* 23ª edição. São Paulo: Malheiros, 2008.

BORGES, José Souto Maior. *Lei Complementar Tributária.* São Paulo: RT, 1975.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário,* 19ª edição revista. São Paulo: Saraiva, 2007.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária,* 2ª edição. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.
–. *Curso de Direito Tributário Brasileiro,* 8ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário: Proteção da Confiança, Boa-fé Objetiva e Irretroatividade como Limitações Constitucionais ao Poder Judicial de tributar.* São Paulo: Noeses, 2009.
–; e COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana.* São Paulo: Saraiva, 1982.

DOMINGUES, José Marcos. "O Supremo Tribunal e a Compensação SNUC. A ADI 3.378-DF". *Revista Direito GV* nº 9. São Paulo: Fundação Getulio Vargas, janeiro-junho de 2009.

FERNANDES, Cintia Estefania. *IPTU - Texto e Contexto.* São Paulo: Quartier Latin, 2009.

FERREIRA NETO, Arthur M. "A Declaração de Inconstitucionalidade da Chamada 'Contribuição do Funrural' pelo STF e a Inviabilidade de sua Cobrança com Base na Lei 10.256/01". *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 183. São Paulo: Dialética, 2010.

FURLAN, Valeria. *IPTU.* São Paulo: Malheiros, 1998.

GALVÃO, Ilmar. "Regime de Tributação de Cigarros pelo IPI". *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 155. São Paulo: Dialética, 2008.

GAVALDÃO JR., Jayr Viegas. "A Inconstitucionalidade do Artigo 32 do Código Tributário Nacional". *In:* PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *IPTU - Aspectos Jurídicos Relevantes.* São Paulo: Quartier Latin, 2002.

GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, Igualdade e Direito Tributário.* São Paulo: Dialética, 1999.
– (coord.). *Sistema Tributário Nacional na Jurisprudência do STF.* São Paulo: Dialética, 2002.
–. *Questões Atuais do Direito Tributário na Jurisprudência do STF.* São Paulo: Dialética, 2006.
–. "O Consequencialismo Jurídico e as Modulações dos Efeitos das Decisões do Supremo Tribunal Federal". *In:* ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário - 13º volume.* São Paulo: Dialética, 2009.
–. "Não-cumulatividade". *In:* MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Não-cumulatividade Tributária.* São Paulo/Fortaleza: Dialética/Icet, 2009.
–. "A Compensação Ambiental Prevista na Lei 9.985/2000". *In:* FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e Limites da Tributação - 2.* São Paulo: Quartier Latin, 2009.
–. "Crônica de um Julgamento Interrompido (RE 566.621): a Ousada Retroatividade da Lei Complementar 118, a 'Delicada Convivência' entre o STF e o STJ e suas Consequências sobre a Segurança Jurídica". *In:* ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário - 14º volume.* São Paulo: Dialética, 2010.
–; e SALIBA, Luciana Goulart. "Interpretação e Aplicação da Lei Tributária". *In:* MACHADO, Hugo de Brito (org.). *Interpretação e Aplicação da Lei Tributária.* São Paulo/Fortaleza: Dialética/Icet, 2010.
–. "Imunidade Recíproca e Ordem Econômica: o Caso da Cessão do Uso de Bens Imóveis de Propriedade dos Entes Públicos e o IPTU". *In:* ROCHA, Valdir de Oliveira (org.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário - 15º volume.* São Paulo: Dialética, 2011.

GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito,* 2ª edição. São Paulo: Malheiros, 2004.

LARENZ, Karl. *Metodología de la Ciencia del Derecho.* Tradução de Marcelino Rodríguez Molinero. Barcelona: Ariel, 1994.

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional - Volume I, Artigos 1º a 95.* São Paulo: Atlas, 2003.
–. *Comentários ao Código Tributário Nacional - Volume III, Arts. 139 a 218.* São Paulo: Atlas, 2005.
–. *Curso de Direito Tributário,* 31ª edição. São Paulo: Malheiros, 2010.
–; e MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. "Inconstitucionalidade da Contribuição Previdenciária dos Produtores Rurais, Instituída pela Lei nº 8.870/94". *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 72. São Paulo: Dialética, 2001.

MENDES, Gilmar. *Jurisdição Constitucional,* 5ª edição. São Paulo: Saraiva, 2005.

MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. *Imposto sobre Grandes Fortunas no Brasil: Origens, Especulações e Arquétipo Constitucional.* São Paulo: MP, 2010.

OLIVEIRA, Márcia Henriques Ribeiro de. "Do Funrural ao STF: Aspectos da Contribuição Patronal do Rural Pessoa Física". *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 188. São Paulo: Dialética, 2011.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. "O Imposto sobre Grandes Fortunas à Luz da Justiça Distributiva". *Revista de Direito Tributário* nº 104. São Paulo: RT, 2009.

TAVARES, Alexandre Macedo; e BODNAR, Zenildo. "A (In)constitucionalidade do Funrural Exigido do Empregador Rural Pessoa Física". *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 188. São Paulo: Dialética, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário - Volume II. Valores e Princípios Constitucionais Tributários.* Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

UCKMAR, Victor. *Princípios Comuns de Direito Constitucional Tributário.* Tradução de Marco Aurélio Greco. São Paulo: RT, 1976.

XAVIER, Alberto. "Natureza Jurídica e Âmbito de Incidência da Compensação Financeira por Exploração de Recursos Minerais". *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 29. São Paulo: Dialética, 1998.
–. "A Tributação do IPI sobre Cigarros". *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 118. São Paulo: 2005.